نظرية المحاسبة

تأليف

دكتور عباس مهدي الشيرازي

دكتوراة الفلسفة في المحاسبة
جامعة المسيسبي في الولايات المتحدة الامريكية
أستاذ في قسم المحاسبة والمراجعة
جامعة الكويت

الطبعة الأولى ١٩٩٠م



الطبعة الأولى

١٤١٠هـ - ١٩٩٠م

الناشر
ذات السلاسل
للطباعة والنشر والتوزيع
الكويت



الإدارة العامة
مجمع الأوقاف - درج ١٥
شقة ١٥ الدور السابع

ص.ب ١١٢٠ الصفاة الكويت تلفون: ٢٤٦٦٢٦٩/٢٤٦٦٢٥٥

بسم الله الرحمن الرحيم

﴿وَعَلَّمَ ءَادَمَ ٱلْأَسْمَآءَ كُلَّهَا ثُمَّ عَرَضَهُمْ عَلَى ٱلْمَلَٰٓئِكَةِ فَقَالَ أَنۢبِـُٔونِى بِأَسْمَآءِ هَٰٓؤُلَآءِ إِن كُنتُمْ صَٰدِقِينَ ﴿٣١﴾ قَالُوا۟ سُبْحَٰنَكَ لَا عِلْمَ لَنَآ إِلَّا مَا عَلَّمْتَنَآ ۖ إِنَّكَ أَنتَ ٱلْعَلِيمُ ٱلْحَكِيمُ ﴿٣٢﴾﴾

صدق الله العظيم

سورة البقرة

تقديم

يهدف هذا المؤلف إلى تعميق فهم الدارس للأساس الفكري للمحاسبة. وفي اعتقادي أن تحقيق هذا الهدف يتطلب تغطية الجوانب الثلاثة التالية:

أولاً : تحديد مدى الحاجة إلى نظرية المحاسبة وبصفة خاصة بيان أوجه القصور في البناء الفكري المعاصر وأهمية التأصيل العلمي في مجال المحاسبة.

ثانياً : دارسة الأساس الفكري الذي يعتمد عليه النموذج المحاسبي المعاصر وذلك كمحاولة تجاه ترتيب وتنسيق مكوناته في إطار منطقي متكامل.

ثالثاً : دراسة اتجاهات البحث والتطوير وما ترتب عليها من مناهج علمية تهدف إلى تطوير هذا النموذج المحاسبي.

وتمشيا مع منطق التفكير السابق فقد رأيت تحديد المحتوى العلمي لهذه الدراسة وذلك على النحو التالي:

الفصل السابع : المحاسبة عن التغيرات في الأسعار.

ولا يفوتني أن أوجه الشكر إلى لجنة البحوث بكلية التجارة والاقتصاد والعلوم السياسية جامعة الكويت على الدعم التشجيعي الذي قدمته لتمويل طباعة هذا المؤلف.

الكويت في يونيو
١٩٨٩

دكتور
عباس مهدي الشيرازي

الباب الأول

الحاجة إلى نظرية المحاسبة

نتناول في هذا الباب دراسة مدى الحاجة إلى نظرية المحاسبة وبصفة خاصة بيان أوجه القصور في البناء الفكري الحالي وأهمية التأصيل العلمي في مجال المحاسبة. كذلك نتناول بالدراسة الجوانب النظرية والتطبيقية للفكر المحاسبي. وبناء عليه سوف ينقسم هذا الباب إلى الفصول التالية :

الفصل الأول : التأصيل العلمي في مجال المحاسبة.

الفصل الثاني: الفكر المحاسبي بين النظرية والتطبيق.

الفصل الأول

التأصيل العلمي في مجال المحاسبة

نتناول في هذا الفصل أهم التساؤلات التي تثار حول حركة التأصيل العلمي وبصفة خاصة مدى الحاجة إليها في مجال المحاسبة. ولعل أول ما يثار في هذا الشأن هو السؤال الخاص بطبيعة مهنة المحاسبة والمراجعة وعما إذا كانت هذه المهنة يجب أن تعتمد على أصول علمية تحكم وتوجه مسارها التطبيقي، وأين نقف نحن المحاسبين في الوقت الحالي ازاء التوجه نحو حركة التأصيل العلمي؟ ومن الطبيعي ان معالجة هذا الجانب يتطلب منا التعرض ولو باختصار للتطور التاريخي في المجالات المختلفة للفكر والتطبيق المحاسبي.

والتأكيد على أهمية التوجه نحو التأصيل العلمي للمحاسبة ينقلنا إلى نقطة اخرى تتعلق بتحديد مدى الحاجة إلى نظرية للمحاسبة. وهنا يلزم معالجة قضايا كثيرة من أهمها: ما هي أوجه القصور في الإطار الفكري المعاصر؟ ما هو مفهوم النظرية وما هي عناصرها وما هو الدور الذي يتوقع أن تقوم به في مجال المحاسبة؟ وأخيراً، ما هو السبيل لبناء نظرية تحقق أهداف التطوير المرجوة؟

ومما لا شك فيه أن السؤال الأخير الخاص بكيفية بناء وتكوين النظرية يفرض علينا ضرورة التعرض لكل من طريق ومناهج البحث العلمي وكذلك التعرف على نظم القياس المختلفة التي يمكن الاستعانة بها لاخضاع الظواهر والمتغيرات المتعددة للدراسة والبحث.

وترتيبا على ما سبق فقد ارتأينا تنظيم المحتوى العلمي لهذا الفصل وذلك على النحو التالي:

- التطور المحاسبي.

- النظرية في مجال المحاسبة.
- البحث العلمي.
- القياس في المحاسبة.

المبحث الأول

التطور المحاسبي

تؤكد الدراسات التي عنيت بالتطور المهني والأكاديمي للمحاسبة على تواجد خاصيتين متلازمتين هما الاستمرارية مع التغيير Continuity and change[1].

والاستمرارية في المحاسبة تشير إلى أنه هناك كثير من عناصر الفكر والتطبيق التي ثبتت فائدتها واستقرت مع مرور الوقت وبحيث أصبحت تمثل ما يعرف بـ «الحكمة التقليدية» Conventional wisdom أو الحكمة المتعارف عليها[2]. فمن المعروف أنه يوجد حاليا قدر من المعرفة لدى جمهور المهتمين بالدراسة والتي يصعب قبول أي خروج عن اطارها المتعارف عليه. ولعل في ذلك ما يفسر لنا أن كثيرا من المبادىء والقواعد المحاسبية التي نسير عليها في وقتنا هذا ترجع إلى بدء نشأة المحاسبة المالية.

وخاصية الاستمرارية لها جوانبها السلبية على مسار التطور وذلك نظراً لما قد يترتب عليها من جمود في الفكر والتطبيق المحاسبي. فكثير من المبادىء والقواعد المحاسبية المتعارف عليها اليوم قد زالت المبررات المنطقية التي كانت تستند عليها. إلا أنه من ناحية أخرى نجد أن خاصية الاستمرارية تعني الحفاظ على الخبرات المتجمعة من وقت لآخر وبالتالي تحقيق نمو مضطرد في المعارف المحاسبية وازدياد رصيد المحاسب يوما بعد يوم من أساليب وفنون التطبيق العملي[3].

---

(1) A.C., Littleton and V.K., Zimmerman, Accounting Theory: Continuity and Change, Prentice-Hall, 1962.

(2) John Kenneth Galbraith, The Affluent Society, Boston, Houghton Mifflin Co., 1958.

(3) Kenneth Most, Accounting Theory, [illegible] Inc., 1977, P.5.

أما عن خاصية التغيير فهي تجسيد للطبيعة الديناميكية للمحاسبة والقدرة على مواكبة التطور المستمر في العوامل البيئية المحيطة اقتصادية كانت أو اجتماعية أو سياسية. ويلاحظ أن التغيير في المحاسبة لا يكون إلا بعد التثبت من جدواه وضرورته بشكل قاطع وأنه ليس استجابة لمجرد الرغبة في التغيير. وفي هذا ما يفسر لنا بطء التطور المحاسبي وعدم خروجه بشكل صارخ أو فجائي Revolutionary عن المألوف أو المتعارف عليه في المكان والزمان[1]. إن تاريخ التطور في الفكر والتطبيق المحاسبي يشير بما لا يدع مجالا للشك إلى مسار تقدم متأن ومتحفظ في نفس الوقت. ولعل في ذلك ما يفسر لنا أن المحاسبة رغم كل سلبياتها الحالية لازالت تثبت تفوقها على غيرها من مصادر المعلومات الأخرى وذلك من حيث قدرتها على انتاج تقارير مالية تتمتع بثقة المجتمع المالي وذات عائد يفوق تكاليف انتاجها.

وان كانت هذه هي سمات التطور المحاسبي في الماضي إلا أن وقع التغير خلال العقدين الماضيين كان أسرع من المعدل المألوف. فقد حدثت تطورات جذرية في المناخ الاقتصادي والاجتماعي الذي تعمل فيه المحاسبة، الأمر الذي فرض على المفكرين ضرورة اعادة تقييم الموقف المهني والأكاديمي بأكمله. وفعلا نجد أن كثيراً من الأفكار والأساليب المحاسبية المتداولة في الوقت الحالي لم تكن معروفة لدى المجتمع المالي منذ خمسين عاما مضت، كما أنه من المتوقع أنه خلال الخمسين عاما المقبلة سوف يكون النموذج المحاسبي على درجة كبيرة من الاختلاف عما هو عليه الآن.

ولعله من المفيد في هذا الشأن أن نستعرض في اطار تاريخي بعض التعاريف التي قدمت للمحاسبة والتي من خلالها يمكن استقراء الاتجاه الذي يسير فيه التطور التاريخي للمحاسبة.

ففي سنة ١٩٤١ اصدرت جمعية المحاسبين الأمريكيين (A.I.C.P.A) تعريفا للمحاسبة على أنها فن تسجيل وتبويب وتلخيص العمليات والأحداث التي ذا طبيعة مالية وتفسير النتائج التي تسفر عنها هذه العمليات والأحداث.

"Accounting is the art of recording, classifing and summerizing in a significent manner and in term of money, transactions and events which are, in part at least, of a financial

(1) M.C. Wells, "A Revolution in Accounting Thought", The Accounting Review, July, 1976, PP. 471-482.

character, and interpreting the results thereof»[1].

ويلاحظ أن هذا التعريف يشير إلى المحاسبة باعتبارها فنا أو حرفة (Accontancy) وليس باعتبارها حقلا من حقول المعرفة (Accounting). ولذلك فإن هذا التعريف لا يضيف كثيراً حيث أنه يعرف المحاسبة عن طريق بيان ما يقوم به المحاسبون فعلا من وظائف. طبقا لهذا التعريف المحاسبة هي ما يقوم بعمله المحاسبون!.

وفي تعريف حديث نسبيا قدمته جمعية المحاسبة الأمريكية (A.A.A) تم تعريف المحاسبة على أنها عملية تحديد وقياس وتوصيل المعلومات الاقتصادية بغرض تمكين مستخدمي هذه المعلومات من تكوين رأي مستنير واتخاذ القرارات اللازمة:

«... the process of identifying, measuring and communicating economic information to permit informed judgements and decisions by the users of the information»[2]

ويلاحظ في هذا التعريف أن الاهتمام تحول من مجرد النص على النواحي الاجرائية الخاصة بأساليب تشغيل البيانات وتوصيل المعلومات إلى النص أيضا على الأهداف التي يلزم توجيه القوائم المالية صوب تحقيقها. وقد أخذت جمعية المحاسبين الأمريكية (A.I.C.P.A) أيضا بهذا الاتجاه في عام ١٩٧٠ حيث نصت على أن وظيفة المحاسبة بفروعها المختلفة - مالية وإدارية وحكومية. . . الخ - هي توفير معلومات كمية عن الوحدات الاقتصادية، وأن هذه المعلومات التي هي أساسا معلومات مالية من المفروض أنها ذات فائدة في مجال اتخاذ القرارات الاقتصادية وفي ترشيد عملية الاختيار:

«Accounting is a service activity. Its function is to provide quantitative information, primarily financial in nature, about economic entities that is intended to be useful in making economic decisions, in making reasoned choices among alternative courses of actions. Accounting includes several branches, for example, managerial accounting and governmental accounting»[1].

وهنا نجد أن هذا التعريف يركز على طبيعة المعلومات المحاسبية والآثار السلوكية الناتجة عنها. فالاهتمام هنا بالمحاسبة باعتبارها نظاماً للمعلومات واداة للاتصال بين الوحدة

---

(1) Accounting Terminology Bulletin, No. I of The American Institute of Certified Public Accountants, AICPA, 1941.

(2) A.A.A., «A Statement of Basic Accounting Theory», 1966.

(1) The Accounting Princples Board, Statement No. 4, October 1970.

المحاسبية وبين أصحاب المصلحة في تتبع اقتصاديات هذه الوحدة. لاحظ أيضا الدور الرئيسي الذي احتله عملية اتخاذ القرارات في هذا التعريف وأن المحاسبة في جوهرها نشاط خدمي هدفه تحقيق هذا الدور.

وفي عام ١٩٧٥ تقدمت جمعية المحاسبة الأمريكية (A.A.A) بتعريف جديد تم فيه إعادة تحديد هدف المحاسبة على أنه توفير المعلومات التي يمكن أن تكون ذات فائدة في اتخاذ القرارات الاقتصادية والتي اذا تم توفيرها على هذا النحو سوف تحقق مزيداً من الرفاهية الاجتماعية:

«... to provide information which is potentially useful for making economic decisions and which, if provided, will enhance social welfare»[2].

طبقا لوجهة النظر الأخيرة هذه نجد أن نطاق الاهتمام في المحاسبة يجب الا يكون قاصراً على الاستخدامات الخاصة بفئة أو طائفة معينة من أصحاب المصالح في الوحدة المحاسبية، وإنما يجب أن يمتد هذا النطاق ليأخذ في الاعتبار أثر المعلومات المحاسبية ومدى فائدتها في توجيه سلوك كافة القطاعات التي تكون الاقتصاد القومي في مجموعة. ويعتبر هذا التعريف تجسيداً للاتجاه الحديث في المحاسبة والذي ينقل اهتمام القوائم المالية صوب أهداف أكثر اتساعا بحيث تتضمن خدمة المجتمع والعمل على تقديم ما يحقق رفاهيته.

وهكذا نجد أنه هناك عملية إعادة تقييم للأهداف والمفاهيم والمبادىء التي تكون الإطار الفكري المحاسبي. حيث يشاهد أن المحاسبة قد تحولت من مجرد الاهتمام بالنواحي الحرفية المتمثلة في فنون امساك الدفاتر وتنظيم الحسابات إلى ما يعرف حاليا بالمحاسبة عن المسئولية الاجتماعية Social Responsibility Accounting. وفي رأيي أنه يمكن تقسيم التطور المحاسبي الى أربعة مراحل رئيسية :

- المرحلة الأولى : وهي مرحلة تكوين وتطوير الجانب الفني للمحاسبة.
- المرحلة الثانية : وهي مرحلة الاهتمام بالمحاسبة مهنيا وأكاديميا.

(2) A.A.A. «Report of the Committee on Concepts and Standards for External Financial Reports», Accounting Review, Supplement, Vol., XLX, 1975

٣ ـ المرحلة الثالثة: وهي مرحلة تم فيها النظر إلى المحاسبة على أنها نظام للمعلومات.

٤ ـ المرحلة الرابعة: وهي مرحلة المحاسبة عن المسئولية الاجتماعية.

وسوف نتناول فيما يلي هذه المراحل بشيء من التفصيل مع التركيز على الاتجاهات الفكرية في كل مرحلة.

الجانب الفني للمحاسبة: وتمثل هذه المرحلة مرحلة انشاء وتكوين الجانب الفني للمحاسبة، ذلك الجانب الذي يعتبر في معظمه مستمرا معنا حتى وقتنا هذا. وتعكس هذه المرحلة، التي تمتد جذورها لـ ٤٥٠٠ سنة قبل الميلاد[1]، رغبة الأفراد في الاحتفاظ بسجلات لمتابعة ممتلكاتهم وإثبات التعديلات التي تطرأ على هذه الممتلكات. ولقد كانت وظيفة المحاسب هي رعاية الشئون المالية لصاحب المال، فهو (المحاسب) مسئول عن تنظيم السجلات والتدوين في الحسابات ويقوم أساسا بدور المؤرخ المالي. هذا النشاط الخدمي الذي يقوم به المحاسب يهدف بالدرجة الأولى إلى المحافظة على الأموال والممتلكات وحمايتها من السرقات أو الاختلاسات وتحصيل وإثبات المستحقات. أي أن دور المحاسب هو دور الوكيل المالي Steward ومهمة التنظيم المحاسبي هي استخدام وسائل المراقبة الداخلية التي تمكن من المحافظة على الممتلكات واخلاء مسئولية الوكلاء Stewardship (التابعين) عن أدائهم في مواجهة موكليهم.

وبازدياد نطاق الأعمال والمعاملات التبادلية ظهرت الحاجة إلى نظام لضبط عملية التسجيل في الدفاتر والحسابات فظهرت أهمية طريقة القيد المزدوج (الطريقة الايطالية) وذلك خلال القرنين الثالث عشر والرابع عشر. فقد وجد أن طريقة القيد المزدوج تفوق طريقة القيد المفرد كأساس لامساك الدفاتر. وباستخدام طريقة القيد المزدوج اصبح لدى المحاسبين ما يمكن تسميته بنظرية تشخيص الحسابات Personalization theory of accounts وهي عبارة عن مجموعة من القواعد التي تنظم عملية الاثبات في الحسابات. وقد مرت هذه النظرية بثلاثة وجهات نظر متعاقبة[2]. طبقا لوجهة النظر الأولى ينظر إلى الحسابات على أنها تمثل (مجازا)

---

(1) K. Most, Accounting Theory, Grid, Inc., 1977, P. 29.

(2) O.R. Keister «Commercial record keeping in ancient mesopotamia», Accounting Review, April 1963, p. 361.

شخصاً طبيعياً من حيث قدرته على الأخذ والعطاء. أما وجهة النظر الثانية فطبقا لها يعالج الحساب على أنه جزء من شخصية المالك، مثلا «حساب بضاعة فلان». وأخيراً نجد أن وجهة النظر الثالثة تعالج الحساب على أنه يمثل كاتبا يقوم باستلام وتسليم قيم المعاملات نيابة عن المالك. وبمقارنة وجهات النظر الثلاثة هذه يتضح لنا أن وجهة النظر الأخيرة تعتبر أكثرهم فائدة حيث أنها تسمح بتبويب الحسابات إلى حسابات شخصية وحسابات حقيقية.

وتمشيا مع احتياجات صاحب المال كانت الحسابات تعبر عن عناصر ثروته وما يحدث فيها من تغييرات، وبالتدريج أصبحت قواعد القيد المزدوج تمثل منهجا متماسكا يعتمد على معادلتين رئيسيتين:

(أ) الأرصدة في أول الفترة ± التدفقات خلال الفترة = الأرصدة في نهاية الفترة

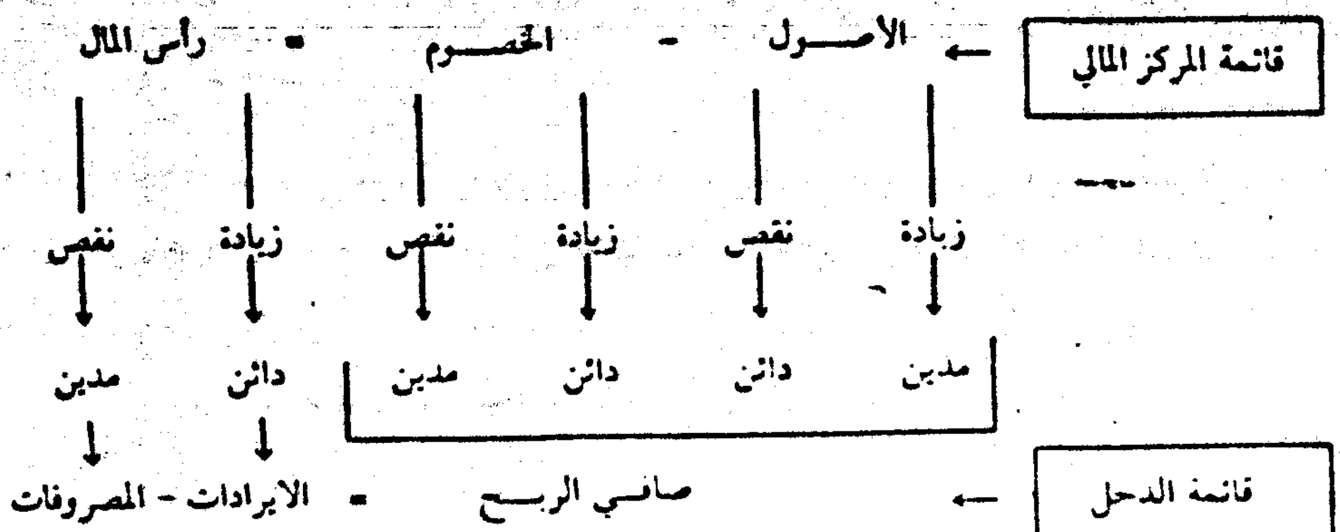
(ب) حقوق الملكية (رأس المال) = الأصول - الخصوم.

لاحظ أن هاتين المعادلتين تفرق بين الأرصدة Stocks وبين التدفقات Flows وهي تفرقة لا زال يعتمد عليها المنهج المحاسبي حتى وقتنا هذا. لاحظ ايضا المركز الذي تحتله معادلة الميزانية وهو ما يتفق مع الهدف المحدود للمحاسبة في ذلك الوقت والذي يقتصر على مجرد الرقابة وإخلاء مسئولية المحاسب تجاه موكله. ملاحظة ثالثة على خصائص نظام القيد المزدوج في ذلك الوقت هي أن معادلة الميزانية تعبر عن الاهتمامات المحدودة لصاحب المال والتي كانت تقتصر على مجرد الاطمئنان على سلامة ممتلكاته (رأس المال). أي أن تبويب الحسابات بطريقة عرض معادلة الميزانية يعتمد على وجهة نظر صاحب المشروع وهو ما يعرف حاليا بنظرية (أو مفهوم) أصحاب المشروع Proprietorship.

وأخيرا يلاحظ أن نظام القيد المزدوج في بداية تطبيقه كان يركز على أهداف تحديد المركز المالي وهي اهتمامات أصحاب الأموال في ذات الوقت. فلم يكن هناك حاجة إلى اعداد حساب للأرباح والخسائر أو قائمة للدخل وذلك نظرا لأن حجم الأعمال لم يكن على درجة عالية من التشعب. ولذلك كان يكتفي بتحديد نتائج الأعمال الدورية عن طريق مقارنة صافي الأصول في أول وآخر الفترة وهو ما يعرف حاليا بمنهج الميزانيات Balance sheet view.

إلا أنه نتيجة تشعب الأعمال وظهور الرغبة من قبل أصحاب الأموال في تحديد مدى نجاح المنشأة في تحقيق أغراضهم اتضحت أهمية قائمة الدخل (حساب الأرباح والخسائر) وأصبح من الضروري اضافة مجموعة ثالثة من الحسابات عرفت باسم الحسابات الاسمية. ومن هنا تعرضت نظرية تشخيص الحسابات إلى انتقادات واسعة إذ أنه ثبت عجزها عن استيعاب كثير من المعاملات الدخلية (الايرادية)، مثل تفسير عمليات الخصم والمسموحات وعمليات البيع والشراء. وبنهاية القرن التاسع عشر استبدلت نظرية تشخيص الحسابات بنظرية أخرى عرفت بنظرية العمليات Transaction theory، وأصبحت هذه الأخيرة هي الأساس في تفسير الأحداث والعمليات من حيث أثرها على الوحدة المحاسبية. ومن ناحية أخرى اتضح للمحاسب أن الاهتمام بقياس مدى نجاح المنشأة يتطلب استخدام أساس الاستحقاق ذلك لأن هذا الأساس يوفر مؤشرات أفضل عن قدرة المنشأة في تحقيق الأرباح لأصحاب رأس المال. طبقا لأساس الاستحقاق يتم اثبات المعاملات بمجرد تحققها وليس بالضرورة عند تحصيلها أو دفعها نقدا، ومما لا شك فيه أن أساس الاستحقاق يمثل عبئا اضافيا على المنهج المحاسبي وكما سيتضح لنا في الفصول القادمة.

وهكذا نجد أن إمساك الدفاتر وبصفة خاصة نظام القيد المزدوج كان محل تطوير مستمر خلال هذه الفترة حتى أصبح نظاما متكاملا هدفه ضبط دقة وانتظام التسجيل بالدفاتر وبحيث نصل بصفة دورية إلى قائمتين مترابطتين Articulated هما قائمة الدخل وقائمة المركز المالي. هذا الترابط بين قائمتي الدخل والمركز المالي يعتمد على خاصية التوازن الحسابي التي تتحقق لنا نتيجة تطبيق نظام القيد المزدوج وكما يتضح من المعادلتين التاليتين:



ويلاحظ هنا أن بإضافة الحسابات الإسمية أصبحت معادلة الميزانية على النحو التالي :

الأصول + المصروفات = الخصوم + الايرادات + رأس المال.

كما أن معادلة الميزانية بالشكل الأخير يمكن أن تفسر لنا أيضا قائمة التغير في عناصر المركز المالي Fund Flow Statement وذلك كما يلي :

الأصول = الخصوم + رأس المال + Δ رأس المال.

$\therefore$ Δ الأصول = Δ الخصوم + Δ رأس المال.

وأخيرا يلاحظ أنه رغم ظهور أهمية حساب الأرباح والخسائر إلا أن قائمة المركز المالي ظلت تحتل مكان الصدارة وذلك نظرا للاهتمام الزائد للرقابة على الممتلكات. وعلى ذلك فإن قائمة الدخل (حساب الأرباح والخسائر) عبارة عن مجرد كشف بأرصدة الحسابات التي لم تظهر بالميزانية. أي أن قائمة الدخل في هذه المرحلة كانت مجرد حلقة وصل بين الميزانيات المتعاقبة وأن هدفها الرئيسي هو استكمال التوازن الحسابي الذي يتطلبه نظام القيد المزدوج.

وهكذا نجد أن مرحلة امساك الدفاتر تعكس لنا مرحلة الاهتمام بالجوانب التطبيقية المحاسبية والجهود التي بذلت في سبيل تطوير الأساليب الفنية اللازمة. وفعلا نجد أنه قد نتج عن نشاط المحاسبين في هذه المرحلة ذخيرة وفيرة من الأساليب والقواعد والطرق التي لازالت تثبت فائدتها في التطبيق العملي حتى وقتنا هذا. ولعل اقتصار الاهتمام من جانب المحاسبين على تطوير أدواتهم الفنية في هذه المرحلة إنما يرجع إلى اعتقادهم آنذاك بأن الدراسة المحاسبية هي نوع من الفن التطبيقي Partical art. طبقا لوجهة النظر هذه لا ينظر إلى المحاسبة على أن لها إطاراً فكرياً خاصاً أو نظرية قائمة بذاتها وإنما هي مجرد حرفة تستمد أصولها من فروع المعرفة الأخرى مثل الاقتصاد والتمويل وغيرها من حقول الدراسة المتصلة.

المحاسبة مهنياً وأكاديمياً : لم يقف الدور المحاسبي جامداً في نطاق الاهتمام بتطوير فنون التطبيق العملي والنظر إلى المحاسبة على أنها مجرد أداة داخلية للرقابة على الممتلكات واخلاء المسئولية في مواجهة أصحاب الأموال. فقد توجه الاهتمام منذ بداية القرن التاسع عشر نحو تطوير المحاسبة مهنيا وأكاديميا. هذه المرحلة الجديدة وما صاحبها من تحولات جاءت نتيجة للعوامل الرئيسية التالية :

(١) ظهور الثورة الصناعية : فقد ترتب عن ظهور الثورة الصناعية أن زاد حجم المشروعات بشكل ملحوظ وما صاحب ذلك من ضرورة البحث عن مصادر تمويل متعددة للاستثمارات المطلوبة. ومن هنا ظهرت أهمية التطبيقات المحاسبية التي تأخذ في الاعتبار وجهة نظر الدائنين وما يحقق حماية مصالحهم. ولذا كان من الضروري أن تتطور المبادىء والقواعد المحاسبية في هذا الاتجاه وتمثلت بصفة رئيسية في مفاهيم ومقاييس مثل: المحافظة على رأس المال، ورأس المال القانوني، والتفرقة بين الدخل ورأس المال لضمان عدم اجراء توزيعات من رأس المال بوصفه الضمان الأساسي لسداد حقوق الغير. وكافة التطبيقات التي تأخذ بفلسفة الحيطة والحذر في تحديد الربح واعداد المركز المالي.

ومن النتائج الرئيسية للثورة الصناعية التي كان لها تأثير واضح على الفكر والتطبيق المحاسبي نجد ازدياد طول الفترة الانتاجية. هذه النتيجة وجهت اهتمام المحاسبين نحو نظم محاسبة التكاليف كأداة للرقابة على عناصر التكاليف ومعالجة مشكلة توزيع التكاليف الثابتة فيما بين الفترات والمنتجات المختلفة Allocation. وهنا تجدر الاشارة إلى أن محاسبة التكاليف قد أخذت ثلاثة اتجاهات رئيسية :

(أ) استخدام الأسلوب الاحصائي.
(ب) استخدام أسلوب محاسبي على أساس الانفصال عن المحاسبة المالية.
(جـ) استخدام أسلوب الاندماج مع نظام المحاسبة المالية.

ولعله يمكن القول أن بداية النظرية الحديثة للمحاسبة المالية كان مواكبا لظهور طريقة ادماج الحسابات المالية مع حسابات التكاليف[١].

(٢) ظهور الشركات المساهمة : فقد اتضح أن الشركات المساهمة وسيلة فعالة لتجميع رؤوس الأموال الضخمة وذلك نظرا لما توفره من مخاطر محدودة للمستثمرين. ومن المعروف أن الشركات المساهمة لها خاصيتين ذات تأثير بالغ على المحاسبة : الخاصية الأولى وهي خاصية استمرار شركات المساهمة وهذه تعتبر الأساس الذي بني عليه مفهوم أو فرض الاستمرار Continuity or going concern في المحاسبة المالية. أما الخاصية الثانية فهي خاصية انفصال الملكية

(1) Kenneth Most, Accounting Theory. [illegible] P. 42

الادارة أو ما يعرف بظاهرة الملكية الغائبة Absentee ownership وهذه الخاصية يرجع لها
مفهوم المحاسبي الخاص بالشخصية المعنوية المستقلة The entity concept.

ولقد كان لهذه الخاصية الثانية ـ انفصال الملكية عن الادارة ـ أثر كبير على المحاسبة. فقد ظهرت أهمية الدور المحاسبي في مجال تقييم الادارة وما يتطلبه ذلك من ضرورة مقابلة المجهودات بالمنجزات. ولعل أهم النتائج التي ترتبت على ذلك أن برزت الأهمية القصوى لقائمة الدخل واستخدام مبدأ مقابلة الايرادات بالمصروفات كأساس لتقييم كفاءة الادارة في استثمار الأموال الموكلة اليها. ونتيجة لذلك أصبحت الميزانية في درجة أقل من حيث الأهمية وتحدد دورها في مجرد كشف بالأرصدة المتبقية بعد عمل قائمة الدخل. طبقا لهذا الاتجاه الجديد أصبحت الميزانية حلقة وصل بين قائمة الدخل للفترات المتعاقبة[1].

وانتشار الشركات المساهمة كان له تأثير واضح على المحاسبة مهنيا. ففي معظم دول العالم تدخلت الحكومات بتشريعات تضمن حدا أدنى من المعلومات التي يجب الافصاح عنها للأطراف الخارجية وبصفة خاصة المساهمين والمقرضين. وقد كان طبيعيا أن يقوم المحاسب بمقابلة احتياجات الأطراف الخارجية من المعلومات اللازمة لتوجيه استثماراتهم. ليس هذا فحسب بل أصبح من الضروري مراجعة القوائم المالية التي تنشرها الشركات المساهمة من قبل المراجع الخارجي وذلك لتقرير مدى الاعتماد على ما تقدمه الادارة من معلومات في هذه القوائم. ومن هنا كانت نشأة مهنة المحاسبة وما يتطلبه ذلك من تحديد لأصول المراجعة وأخلاقيات المهنة. وفعلا بدأ ظهور الجمعيات المهنية، ففي عام ١٨٥٤ تم إنشاء جمعية المحاسبين في اسكتلندا، ثم تلى ذلك مجمع المحاسبين والمراجعين بانجلترا ويلز في عام ١٨٨٠ ثم جمعية المحاسبين الأمريكية في عام ١٨٨٧.

(٣) فرض ضرائب الدخل على الأفراد والشركات: وقد كانت النتيجة المباشرة لذلك اتساع مجال عمل جديد للمحاسبين. فقد ترتب على انتشار قوانين ضرائب الدخل أن انتعشت مهنة المحاسبة واتسع نطاق الطلب على خدماتها، وأصبح المحاسب في حكم المحتكر

(1) Eldon S. Hendriksen. Accounting Theory, Homewood, Illinois. Richard D. Irwin, Inc., Rev. 1970.P. 257.

لوظيفة انتاج المعلومات المالية سواء داخل المنشأة أو خارجها. ومن ثم أصبح ينظر للمحاسب كخبير أو مستشار مالي للشركات في مجالات الضرائب ونظم الرقابة وترويج المشروعات أو تصفيتها ودراسات الجدوى وفي مجالات الائتمان. ومن ناحية أخرى كان لضرائب الدخل تأثير على الفكر المحاسبي، إذ زاد الاهتمام بمشاكل تحديد الدخل المحاسبي باعتباره الأساس أو نقطة الابتداء في حساب الدخل الخاضع للضريبة.

(٤) ظهور شركات المنافع العامة : مثل شركات الكهرباء والتليفونات والغاز والسكك الحديدية والنقل بصفة عامة. وقد كان نتيجة احتياج هذه الشركات إلى استثمارات كبيرة وأصول ثابتة ذات عمر انتاجي أطول من أي صناعة أخرى، أن ظهرت أهمية تطوير طرق منطقية لحساب الاستهلاك وتحديد تعريفة عادلة للخدمات التي تقدمها هذه الشركات. كذلك بدأ استخدام أسلوب القوائم المالية الموحدة نتيجة اتجاه شركات المنافع نحو الاندماج، الأمر الذي مهد لظهور مفهوم الشخصية الاقتصادية Economic Entity ومشاكل الشهرة وتصنيف حقوق الأقلية في القوائم المالية.

ولقد كان إشراف الحكومات وتنظيمها لخدمات هذه الشركات دافعا نحو تطوير نظم محاسبية موحدة للتطبيق في جميع الشركات المثلة لأغراض المقارنة والرقابة. كذلك أدى هذا التدخل الحكومي في نشاط هذه الشركات إلى ظهور مصطلحات محاسبية جديدة مثل القيمة العادلة Fair Value معدل العائد العادي أو المناسب على رأس المال Normal Rate of Return، تكلفة اعادة الانتاج أو تكلفة الاستبدال Reproduction or Replacement Cost . . الخ .

ولعل المحصلة الرئيسية لهذه العوامل الأربعة كانت الاهتمام بأمور المحاسبة من زاويتين متكاملتين : مهنيا وأكاديميا.

فمن حيث الجانب المهني ونظرا لتعدد الأطراف التي تعتمد على التقارير المحاسبية وتعارض مصالحهم في كثير من الأحيان فقد أصبح واضحا أهمية تأسيس المهنة على مجموعة من القيم المقبولة اجتماعيا، مثل الحياد وعدم التحيز، الصدق في التعبير، الموضوعية في القياس، عدالة القوائم المالية، الافصاح الكاف، وغير ذلك من الأخلاقيات التي يجب أن تحكم الممارسات العملية. ومن ناحية أخرى نجد أن تبنى مثل هذه القيم من قبل الممارسين

المهنة كان بداية الطريق نحو ما يعرف حاليا بالمدخل الأخلاقي في بناء نظرية المحاسبة بصفة خاصة في تحديد المبادىء والقواعد المحاسبية الواجبة التطبيق.

أما عن الجانب الأكاديمي فقد اتضح أنه قد أصبح لدى المحاسبين مجموعة لا بأس بها من المفاهيم والأفكار والقضايا التي تحتاج إلى ترتيب وتنظيم من خلال اطار فكري مترابط. ولقد اتجه المحاسبون في هذا الشأن اتجاهين متكاملين:

أ) الاتجاه نحو النظرية الاقتصادية للمنشأة The economic theory of the firm[1].

ب) الاتجاه نحو نظرية التمويل Theory of finance[2].

والهدف من الاستعانة بهذه العلوم - الاقتصاد والتمويل - هو تأسيس مفاهيم علمية للظواهر والمتغيرات موضوع الاهتمام وبصفة خاصة تطوير نموذج محاسبي مناسب للوحدة الاقتصادية. إن الاهتمام المشترك بين المحاسبة والاقتصاد والتمويل فيما يتعلق بكثير من المفاهيم والقضايا الفكرية يجعل من تبادل المعارف بينهم مدخلا مفيدا في أي محاولة للتأصيل العلمي.

ومن ناحية أخرى، يجب التنبيه على أن منهج التداخل بين المحاسبة وبين العلوم الأخرى المتصلة ليس معناه أن المحاسبة ليس لها اطارها الفكري المميز، اعتقادا بأنها فرع أساسي ينتمي لحقل من حقوق المعرفة الأساسية الأخرى. أن التعاون في بحوث مشتركة بين المحاسب وعلماء الاقتصاد والتمويل والادارة والقانون وغير ذلك يعتبر امرا ضروريا وذلك نظرا لتداخل وتشابك أغلب حقول المعرفة Interdisciplinary، كما أن هذا التداخل لا ينفي تمتع كل علم باطاره الفكري والذي يتناسب مع الهدف الخاص الذي يسعى لتحقيقه.

المحاسبة كنظام للمعلومات : المرحلة الثالثة من مراحل التطور المحاسبي هي ما يمكن تسميته بمرحلة المحاسبة الادارية. وتعتبر المحاسبة الإدارية Managerial Accounting وليدة القرن العشرين كاستجابة من جانب المحاسب لانتشار الفكر الخاص بمدرسة الادارة العلمية

(1) John B Canning: The Economics of Accountancy, New York The Ronald Press Co. 1929.
(2) Kenneth Most, Accounting Theory, op cit. P. 52

Scientific Management، تلك المدرسة التي تنادي بشعار هام وهو «ما لا يمكن قياسه لا يمكن ادارته» «What cannot be measured, cannot be managed» وهنا اتضح الدور الأساسي الذي يمكن أن يقوم به المحاسب في قياس التكاليف والربحية والانتاجية وتقييم الأداء.

ولقد كان التطور تجاه المحاسبة الادارية باديء الأمر في شكل تحليلات أكثر لنتائج المحاسبة المالية التقليدية. فمع الأخذ بالوسائل الآلية في المحاسبة وبصفة خاصة استخدام الكمبيوتر، أصبح هناك متسع من الوقت أمام المحاسب للاهتمام بمرحلة تحليل البيانات، وأصبح المحاسب مسئول عن نظام المعلومات الرسمي في المنشأة Controller، وذلك بهدف ترشيد الإدارة في مجالات التخطيط والرقابة وبصفة عامة في مجال ترشيد القرارات. واستمر تطور المحاسبة الادارية ولكن في اتجاه آخر وهو الاستعانة بأساليب التحليل الكمي مثل الاحصاء وبحوث العمليات وذلك لتحقيق أمرين: الأول هو تطوير البيانات المحاسبية نفسها مثل اعداد الموازنات التخطيطية وقياس التكاليف التفاضلية Differential Cost، والثاني هو التعرف على احتياجات نماذج اتخاذ القرارات من المعلومات مثل التكاليف والايرادات الحدية وتكلفة الفرصة البديلة. الهدف هو توفير المعلومات الملائمة وتوزيعها على مراكز اتخاذ القرارات داخل المنشأة.

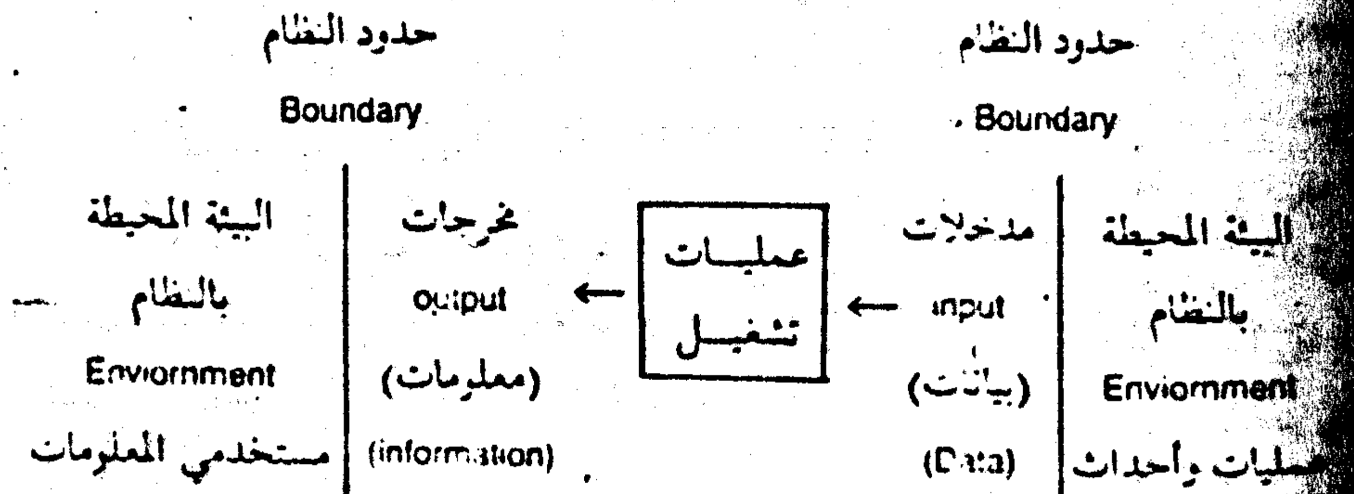
واستمرت مسيرة تطوير الدور المحاسبي صوب الاهتمامات الإدارية وذلك عن طريق الاستعانة بفروع المعرفة الأخرى. وأصبحت المحاسبة علما متعدد المعارف Interdisciplinary له اتصال وثيق بنظريات كثيرة مثل نظريات التمويل، نظرية التقييم، نظرية الاتصال، النظرية الاقتصادية، نظرية النظم، نظرية اتخاذ القرارات... الخ. وفعلا تمكن المحاسب عن طريق هذا الاتجاه الجديد أن يصبح عنصراً أساسياً في الإدارة العلمية وأصبحت أدواته ومفاهيمه أمراً ضرورياً في ترشيد اقتصاديات الوحدة المحاسبية ومهما اختلف نشاط هذه الوحدة: تجاري، صناعي، زراعي، استخراجي، ومهما اختلف تنظيمها: مشروع فردي، شركة، مجموعة من الشركات، وحدة حكومية... الخ.

ولقد ترتب على التطور السريع في مجال المحاسبة الإدارية أن أصبح من المألوف تقسيم الدراسة المحاسبية إلى فرعين رئيسيين:

- المحاسبة المالية وهي فرع الدراسة الذي يهتم بمشاكل القياس والعرض بغرض مقابلة احتياجات الأطراف الخارجية.
- المحاسبة الادارية وهي فرع الدراسة الذي يهتم بمشاكل القياس والعرض للإستخدامات الداخلية في المنشأة.

ولعل في هذا التقسيم ما يثير تساؤلا مهما وهو: هل هذا التقسيم يعني إننا في حاجة إلى اطارين فكريين في المحاسبة - اطار فكري للمحاسبة المالية تختلف عن الاطار الفكري للمحاسبة الادارية؟ بمعنى آخر: هل من المقبول أن يكون لدينا نظريات محاسبية مختلفة باختلاف مجالات الاستخدام والاهتمامات؟ هذه التساؤلات الأكاديمية وغيرها من القضايا الفكرية المتصلة ببناء النظرية سوف تكون مجال دراستنا في فصول مقبلة إن شاء الله.

ولقد أثرت اتجاهات المحاسبة الادارية تأثيراً كبيراً على المحاسبة المالية. فقد وجد أنه طالما أن وظيفة المحاسبة هي انتاج وتوزيع المعلومات على أصحاب الشأن، فإنه يمكن النظر إلى نظام المحاسبة المالية على اعتبار أنه نظام للمعلومات Information System. والنظام بصفة عامة هو مجموعة من العناصر التي تعمل مجتمعة في سبيل تحقيق هدف معين. وعناصر النظام - أي نظام - يمكن تحديدها فيما يلي: مدخلات - عمليات - مخرجات. هذه المكونات الثلاثة ترتبط بعضها ببعض مع الهدف - أو الأهداف - الذي يراد تحقيقه من النظام. وبالتطبيق على المحاسبة المالية يمكن توضيح ذلك على النحو التالي(1):



(1) M W E. Glautier, B. Underdown, Accounting Theory and Practice, second edition, Pitman 1932, London, 1982, pp 11-13.

ومن هذا الشكل يتضح لنا أن النظام المحاسبي نظام مفتوح Open System بمعنى أنه يتعامل عند طرفيه بالبيئة المحيطة. وهنا يلاحظ أن البيئة المحاسبية هي بيئة بالغة التعقيد. فعند طرف المدخلات يتعامل النظام مع ظواهر اقتصادية واجتماعية متنوعة ومشابكة وعلى المحاسب أن يعتمد على أدوات تساعده في اختيار وتحديد تلك الظواهر التي يمكن اعتبارها أحداث محاسبية Accounting Events. ومن ناحية أخرى نجد أن جانب المخرجات يمثل تحديا بالغ الخطورة بالنسبة للنظام المحاسبي. ففي هذا الجانب نجد تنوعا وتعددا في مستخدمي المعلومات المحاسبية وما يترتب على ذلك من اختلاف وتعدد في الأهداف التي يجب أن تخدمها القوائم والتقارير المالية. وأخيراً بالنسبة للعنصر الخاص بعمليات تشغيل البيانات بغرض تحويلها إلى معلومات فإننا أيضا نواجه بتعدد وتنوع في مناهج ونظريات التسجيل والقياس والتقويم والتوصيل.

وهكذا نجد ان النظر إلى المحاسبة المالية على أنها نظام للمعلومات يشير إلى أن هناك مجالات ثلاثة رئيسية تحتاج إلى تأصيل علمي :

١ ــ المجال الأول ويتعلق بمستخدمي المعلومات (المخرجات). هذا الجانب يتطلب دراسات سلوكية مكثفة بغرض تكوين تصور فكري للأهداف التي يجب أن يخدمها النظام المحاسبي.

٢ ــ المجال الثاني ويتعلق بمدخلات النظام المحاسبي. هذا الجانب يتطلب تحديد المبادىء العلمية التي تحكم عملية اختيار الاحداث والعمليات التي يجب معالجتها محاسبيا. من البديهي أنه ليس كل الظواهر الاقتصادية والاجتماعية يمكن اعتبارها أحداثا محاسبية.

٣ ــ المجال الثالث ويتعلق بعمليات تشغيل البيانات. هذا الجانب يتطلب تحديد المناهج والمبادىء العلمية اللازمة لتحويل البيانات إلى معلومات محاسبية.

ولعل أهم ما ترتب عن اعتبار المحاسبة المالية نظاما للمعلومات هو نشأة ما يعرف حاليا بالمدخل أو الاتجاه النفعي Utilitarian approach في بناء نظرية المحاسبة. فقد أصبح واضحا أن فاعلية النظام المحاسبي رهن تحديد أهداف التقارير المالية. ومن هنا كان بدء اهتمام المحاسبين بتحديد أهداف التنظيم المحاسبي وذلك عن طريق دراسة الآثار السلوكية على مستخدمي المعلومات. ومن ناحية أخرى نجد أن الأخذ بمفاهيم المحاسبة الإدارية، التي هي

السمة الرئيسية لهذه المرحلة من مراحل التطور المحاسبي، يعني أن فاعلية (منفعة) التنظيم المحاسبي إنما تتحدد بمدى توفير المعلومات الملائمة Relevant Information لعملية اتخاذ القرارات. وعلى ذلك، طبقا لهذا الاتجاه، نجد أن مخرجات النظام المحاسبي ما هي الا مدخلات لنماذج اتخاذ القرارات Decision Models، الأمر الذي دفع البعض إلى الاعتقاد بأن المحاسبة ما هي إلا جزء من النظرية العامة للقرارات Decision Theory. إلا أن هذا الاعتقاد في رأيي يعتبر تطرفا في التحليل وذلك لأن جميع حقول المعرفة الانسانية متداخلة ومتصلة بعضها ببعض وأنه هناك بالضرورة تأثير فكري متبادل فيما بينها.

المحاسبة عن المسئولية الاجتماعية : تعتبر المحاسبة عن المسئولية الاجتماعية Social Responsibility Accounting أحدث مراحل التطور المحاسبي. ولقد كانت نشأة هذا التطور الحديث نتيجة الازدياد المضطرد في حجم وقدرات الوحدات المحاسبية وبصفة خاصة الشركات المساهمة. فالوحدات الاقتصادية المعاصرة لها تأثيرات مالية واجتماعية واسعة النطاق سواء من وجهة نظر الاقتصاد القومي في مجموعة أو من حيث تعدد الأطراف ذوي المصلحة في نجاح اقتصاديات هذه الوحدات.

فمن المعروف أن الوحدات المحاسبية تؤثر في مصالح فئات عديدة لعل من أهمها: المستثمرين الحاليين والمرتقبين، الأدارة، المقرضين الحاليين والمرتقبين، الجهات الحكومية المتعلقة، العاملين بالوحدة المحاسبية، المستهلكين (العملاء)، الموردين. ونظرا لاحتمالات تعارض مصالح هذه الفئات فإنه هناك اتجاه أن يلتزم المحاسب بوجهة النظر الاجتماعية Sociological Point of View. أي أن التقارير المحاسبية يجب أن تنحو منهجا شمولياً Global بحيث تغطي احتياجات كافة الفئات في المجتمع. السبب في ذلك هو أن تغليب وجهة نظر فئة معينة في انتاج المعلومات على وجهات نظر الفئات الأخرى سوف يعطي هذه الفئة ميزة نسبية الأمر الذي يؤثر على عدالة توزيع المنافع فيما بين الفئات المكونة للمجتمع. وعلى ذلك فإنه على المحاسب أن يراعي النفع العام Public Interest عند اعداد التقارير المالية، الأمر الذي يتطلب الموازنة بين المنافع المحققة بالنسبة لفئة معينة مع التضحيات (الأضرار) التي تتحملها فئة (أو فئات) أخرى وبحيث يكون الأثر النهائي في صالح المجتمع في كليته.

ويعرف هذا الاتجاه الحديث بمدخل الرفاهية الاجتماعية Social Walfare Theory of Accounting في بناء نظرية المحاسبة.

وأول ما يتطلبه مدخل الرفاهية الاجتماعية هو التوسع في الافصاح المحاسبي بغرض تغطية احتياجات طوائف اخرى خلاف المستثمرين أو الدائنين. ومن ناحية أخرى يتطلب هذا المدخل الحديث اعطاء تفسيرات ومعاني للمفاهيم المحاسبية المتعددة تختلف عن تلك التي تنتج من الاخذ بوجهة نظر أصحاب المشروع أو وجهة نظر المشروع باعتباره شخصية معنوية مستقلة. فمثلا قد تكون سياسة تثبيت أو تمهيد مستوى الدخل Income Smoothing من السياسات التي تحقق هدفا اجتماعيا مرغوباً فيه. مثال آخر نجده في رسملة نفقات البحث والتطوير في نشاط معين، حيث أن هذه السياسة المحاسبية تؤدي إلى اظهار أرباح عادية (إن لم تكن مرتفعة) في مرحلة الاستكشاف الأمر الذي يشجع على جذب الاستثمارات في هذه الأنشطة. وعلى ذلك فإذا كانت هذه الأنشطة لها أهمية اجتماعية عالية فإن سياسة رسملة نفقات البحث والتطوير تعتبر إجراء محاسبيا مرغوبا فيه من وجهة نظر المجتمع.

وهكذا نجد أن المحاسبة عن المسئولية الاجتماعية تتطلب نموذجا محاسبيا مبنيا على أساس من القيم الاجتماعية Social Values السائدة في الزمان والمكان. فهو أيضا اتجاه نفعي ولكن من وجهة نظر أشمل من تلك التي سادت المحاسبة باعتبارها نظاما للمعلومات المحاسبية للمنشأة.

طبقا لهذا الاتجاه يتم تفضيل بديل محاسبي معين على بديل آخر على أساس آثاره الاقتصادية العامة Economic Consequences وليس على أساس آثاره على مصالح فئة معينة من الفئات المستخدمة للتقارير المحاسبية.

ويتطلب نموذج المحاسبة عن المسئولية الاجتماعية توسعا في القياس المحاسبي وبحيث يمتد ليشمل الآثار الخارجية Externalities لتصرفات الوحدة المحاسبية. ويقصد بالآثار الخارجية تلك الآثار التي تتعدى أصحاب المصالح المباشرة في الوحدة الاقتصادية. وتتمثل هذه الآثار الخارجية فيما يعرف بالتكلفة الاجتماعية Social Lost والعائد الاجتماعي Social Return، كما أن النظام المحاسبي الذي يأخذ في اعتباره هذه الآثار الخارجية يعرف بالمحاسبة الاجتماعية Socixal Accounting.

والمحاسبة عن المسئولية الاجتماعية لها جانب آخر وهو جانب يختص بالعلاقة بين الحسابات على مستوى الوحدة الاقتصادية أو ما يعرف بالمحاسبة الجزئية Micro Accountingوبين الحسابات على مستوى الاقتصاد القومي في مجموعة وهو ما يعرف بالمحاسبة القومية Social Accounting أو حسابات الدخل القومي National Income Accounting. إن الأخذ بوجهة نظر الاقتصاد الكلي Macro Point of View في حسابات الوحدة الاقتصادية وبحيث تصبح قابلة للتجميع للوصول إلى الاجماليات والمؤشرات القومية هو جوهر الاهتمام في الدراسة التي تعرف حاليا بالمحاسبة القومية. ومما لا شك فيه إن اعداد الحسابات الكلية Macro Accounting سوف يتطلب الخروج على كثير من المبادىء المحاسبية المتعارف عليها من وجهة نظر الوحدة الاقتصادية. فمثلا من وجهة نظر الاقتصاد القومي يجب أن يتم تقويم الأصول باستخدام القيم الجارية وبالتالي ضرورة الاعتراف بتحقيق الأرباح على أساس الانتاج وليس على أساس البيع. مثال آخر هو أنه يجب أن تفصح الحسابات الختامية للمشروعات عن مقاييس للقيمة المضافة وليس فقط عن أرقام الربحية الخاصة بأصحاب الاستثمارات. مثال آخر نجده في أهمية الافصاح عن الأصول البشرية Human Resources.

ولعل في اتساع مسئولية المحاسبة على نحو ما بيناه في دراستنا لتطور المحاسبي ما يفسر لنا عدم الرضاء المتزايد بالنموذج المحاسبي التقليدي فقد أصبح واضحا للجميع أن هذا النموذج لم يعد مناسبا لمقابلة المسئوليات الجديدة وبصفة خاصة تلك المتعلقة بمتطلبات الافصاح عن الآثار الاقتصادية من وجهة نظر المجتمع: هذه الانتقادات المختلفة وما تستلزمه من ضرورات التطوير في الفكر والتطبيق المحاسبي سوف تكون محل دراستنا في الفصول القادمة.

المبحث الثاني
النظرية في مجال المحاسبة

اتضح لنا في الجزء السابق بعض جوانب القصور في الاطار الحالي للفكر المحاسبي وبصفة خاصة عدم قدرة هذا الاطار على ملاحقة التطور في نطاق مسئولية المحاسب. ونتناول في هذا الجزء مفهوم النظرية ودورها في مجال المحاسبة. وبصفة خاصة، سوف نتعرض للتساؤلات التالية:

هل هناك حاجة إلى نظرية للمحاسبة؟ ما هو مفهوم النظرية بصفة عامة وفي المحاسبة بصفة خاصة؟ ما هي وظائف النظرية عموما وما هو الدور الذي نتوقع أن تقوم به في مجال المحاسبة؟ وأخيرا ما هي عناصر ومكونات النظرية؟

قصور الاطار الفكري الحالي: يقوم الاطار الفكري المحاسبي في الوقت الحالي على مجموعة من الفروض والمفاهيم والمبادىء التي تحكم عمليات القياس والتسجيل والتلخيص والتوصيل لنتائج الأحداث الاقتصادية المختلفة وأثر هذه الأحداث على اقتصاديات الوحدة المحاسبية. أمثلة على العناصر المكونة لهذا الاطار نجد: مفهوم الوحدة المحاسبية، فرض وحدة القياس النقدي، مبدأ الاستمرار، مبدأ التكلفة، مفهوم التحقق، مبدأ الثبات، سياسة الحيطة والحذر، قاعدة التكلفة أو السوق أيهما أقل، أساس الاستحقاق، الأساس النقدي، القيد الخاص بالأهمية النسبية، معيار الافصاح، مبدأ مقابلة الايرادات بالمصروفات، فرض الدورية، نظام القيد المزدوج، خاصية القابلية للمقارنة، مبدأ الموضوعية، فرض ثبات القوة الشرائية للنقود... الخ.

ويلاحظ على ما سبق اختلاف المسميات المعطاة لهذه المكونات: فرض، مبدأ، مفهوم، قاعدة، سياسة، معيار... وهكذا. والحقيقة أنه ليس هناك مسمى واحد متفق عليه بين المحاسبين لأي من الأفكار السابقة. فمثلا القيد المزدوج قد يطلق عليه مبدأ أو نظرية أو طريقة أو اصطلاح أو عرف أو منهج... وهكذا. بل أكثر من ذلك، نجد أنه، نظرا لعدم توافر اطار علمي متماسك لهذه المعارف المحاسبية، كثيرا ما يواجه الدارس بأكثر من معنى واحد لأي منها.

فمثلا مفهوم الاستمرار يعرفه البعض على أن الوحدة المحاسبية سوف تبقى في مزاولة نشاطها إلى مالا نهاية، في حين يرى آخرون أن المقصود هو أن حياة المنشأة أطول من حياة أي أصل تمتلكه في الوقت الحالي، تفسير ثالث هو أن المقصود استمرار نمط الملكية القائم لرأس المال أو التنظيم الاداري والشكل القانوني الذي عليه المنشأة الآن. مثال آخر نجده في الدورية، حيث هناك اتفاق بين المحاسبين على وجوب اعداد تقارير دورية ولكنهم يختلفون فيما عدا ذلك. فليس هناك اتفاق على طول الفترة المحاسبية، كما أنه ليس هناك اتفاق بالنسبة للتقارير المرحلية، وهل الفترة المحاسبية ثابتة أم متغيرة، كذلك هناك من يرى أن الدورية

تستلزم الاعتراف بالمقدمات والمستحقات، في حين أن هناك منشآت تعد تقاريرها الدورية على الأساس النقدي أو على مزيج من أساس الاستحقاق والأساس النقدي. كذلك هناك مفاهيم كثيرة في الاطار الفكري الحالي غير محددة المعنى ولا تعدو أن تكون في وضعها الحالي مجرد بديهيات أمثلة على ذلك نجدها في الأهمية النسبية، الثبات، الافصاح، تغليب الجوهر على الشكل القانوني، . . . الخ.

من الطبيعي أن عدم الاتفاق على معنى واحد أو عدم وضوح وعدم تحديد المعنى المراد لكثير من عناصر الاطار الفكري إنما يعتبر من أوجه القصور التي توضح لنا مدى الحاجة إلى نظرية للمحاسبة. والحقيقة أن معظم الفكر المحاسبي الحالي لا يمثل اطارا فكريا بالمعنى السليم اذ أنه يفتقر إلى الترابط فيما بين مكوناته المختلفة، بل كثيرا ما نجد تعارضا صارخا فيما بينها. فمثلا هناك تعارض بين سياسة الحيطة والحذر وبين استخدام التكلفة كأساس لتقويم الأصول الثابتة من ناحية وبينها وبين مبدأ أو فرض الاستمرار من ناحية أخرى. فطبقا لمفهوم الاستمرار تظهر الأصول الثابتة على أساس التكلفة والتي قد تزيد عن قيمتها البيعية خاصة بالنسبة للأصول المتخصصة وهو أمر يتعارض مع الحيطة والحذر. مثال آخر نجده في التعارض بين الموضوعية وبين فائدة المعلومات المحاسبية وبصفة خاصة في مجال استخدام القيم الجارية. يلاحظ أيضا عدم وجود اتساق منطقي بين فرض ثبات القوة الشرائية للنقود وبين فائدة المعلومات المحاسبية الأمر الذي يؤدي إلى فقدان الثقة في جدوى وفاعلية القوائم المالية.

ومن ناحية أخرى نجد أن من أخطر الانتقادات التي وجهت للمحاسبة وبصفة خاصة في الستينات، هو عدم توافر معالجات موحدة لكثير من الأحداث المحاسبية المتشابهة الأمر الذي أدى إلى عدم امكان استخدام القوائم المالية في عقد المقارنات الزمانية والمكانية. إن من نواحي القصور الخطيرة في الفكر المحاسبي الحالي أنه يترك مجالا واسعا للاختيار من بين أسس بديلة مختلفة وكلها متعارف عليها بين المحاسبين لمعالجة نفس الظاهرة. أمثلة على تعدد البدائل المحاسبية في المجالات المختلفة ما يلي:

في مجال المخزون السلعي: الوارد أخيرا، وارد أولا، الوارد ثانيا NIFO، طريق المتوسط البسيط، طريق المتوسط المرجح، أساس التكلفة المتغيرة، أساس التكلفة الكلية،

صافي القيمة البيعية . . . وفي مجال الايرادات : أساس اتمام الانتاج، أثناء الانتاج، أساس البيع، أساس التحصيل، . . . وفي مجال الربح : أساس الربح الشامل، أساس ربح النشاط الجاري، الربح قبل خصم الفوائد، الربح قبل خصم الضرائب، . . . . وفي مجال الاستهلاك : طريقة القسط الثابت، طريقة القسط المتناقص، طريقة القسط المتزايد، طريقة النفاذ، طريقة التحميل الفوري، طريقة وحدات الانتاج، طريقة مجموع السنوات، طريقة الدفعات السنوية، طريقة اعادة التقدير، طريقة الاستبدال، طريقة استهلاك المجموعات المتماثلة، طريقة استهلاك المجموعات الغير متماثلة . . . وفي مجال تكاليف الأبحاث والتطوير: طريق الاحتياطي من المورد Reserve recognition، طريقة الجهود الناجحة أو المثمرة Successful efforts، طريقة التكلفة الكلية Full cost . وفي مجال القوائم المالية الموحدة: طريقة الشراء، طريقة توحيد المصالح . وفي مجال الاستثمارات في أوراق مالية: طريقة الملكية، طريقة التكلفة، طريقة السوق.

وتجدر الاشارة هنا إلى أن تباين الممارسات المحاسبية لا ينصب فقط على الطرق التي يستخدمها المحاسب في انتاج المعلومات وإنما يمتد أيضا ليشمل أسس القياس والتقويم. أمثلة أخرى على ذلك نجدها في المجالات التالية: رسملة الناتج من الأصول المستأجرة Leases، أسس معالجة أثر تقلبات مستويات الأسعار سواء في مجال تقويم الأصول أو تحديد الدخل، مدى تحميل التكاليف غير المباشرة لوحدات المنتج النهائي، نظريات التكاليف، أسس توزيع الضرائب بين الفترات المختلفة Inter Period Tax Allocation، أسس التفرقة بين المصروفات الايرادية والرأسمالية، نشر التنبؤات المالية Financial Forecasts، المحاسبة عن الآثار الاجتماعية (الخارجية) للوحدة المحاسبية . . . الخ .

كذلك هناك مجالات إختيار أمام المحاسب والإدارة فيما يتعلق بمستوى التجميع Aggregation أو التفصيل Disaggergation للمعلومات التي يتم الافصاح عنها في التقارير المالية. أيضا نجد الاختيارات المحاسبية Accounting choices في مجال تحديد تاريخ انتهاء الفترة المحاسبية Terminal date، طريقة التبويب والعرض في القوائم المالية، تحديد المعلومات التي يجب التقرير عنها في صلب القوائم المالية وتلك التي يمكن إظهارها في الإيضاحات أو الهوامش Footnotes أو القوائم الملحقة والمكملة Supplementary statements، تحديد عدد

القطاعات أو خطوط الإنتاج (النشاط) المكونة للوحدة التي يلزم التقرير عنها بصورة مستقلة Segmental reporting.

ولا يقف الأمر عند تعدد الأسس والطرق التي يمكن اتباعها ولكن مما يزيد من خطورة الوضع أنه ليس هناك أسلوب علمي يمكن الاعتماد عليه للمفاضلة بين هذه البدائل. فالإطار الفكري الحالي لا يسعف المحاسب في هذا الشأن وأن إعداد القوائم المالية يعتمد كثيراً على الاجتهاد الشخصي وتفضيله الذاتي لمجموعة من الأسس والطرق المحاسبية عن غيرها من البدائل المتاحة. إن عدم وجود أساس علمي للاختيار من بين البدائل المحاسبية المتاحة يعتبر من الأسباب الرئيسية وراء الاتهامات التي وجهت للمحاسب بالتقصير أو الوقوع تحت تأثير الإدارة وما ترتب على ذلك من تقديم تقارير مالية غير موضوعية. وجدير بالذكر أن هذا الهجوم على الإطار الفكري المحاسبي أثير من داخل المهنة ذاتها بنفس الدرجة التي أثير بها من المجتمع المالي بصفة عامة. ومما زاد من خطورة هذه الانتقادات خلال الستينات حدوث كثير من حالات فشل المشروعات على الرغم من أن قوائمها المالية كانت تؤكد سلامة مركزها المالي كما أن هذه القوائم قد تمت مراجعتها وشهد لها المراجع المختص بأنه قد تم إعدادها طبقاً للمبادىء المحاسبية المتعارف عليها. من الطبيعي أن مثل هذه الأوضاع تثير كثيراً من الشكوك وعدم الثقة في ذلك الإطار الفكري الذي يشير إليه المراجع في تقريره.

ولاشك أن استمرار الجدل حول هذه المشكلة يقوم دليلاً إلى افتقار الفكر المحاسبي إلى مبادىء علمية يمكن الاعتماد عليها في المفاضلة بين البدائل المتاحة وحتى لا تكون عملية الاختيار عشوائية أو مزاجية أو أن يتم املاؤها تحكمياً من قبل الحكومات أو المنظمات المهنية. ولعل هذا يمثل جوهر الحاجة إلى نظرية للمحاسبة تمدنا بأساس منطقي وعلمي لإجراء المفاضلة بين البدائل المتاحة وفي نفس الوقت تعمل على تضييق شقة الاختلاف أو مجال الاختيار وذلك عن طريق استبعاد تلك الممارسات التي يثبت أنها غير منطقية أو غير علمية.

وجدير بالذكر أنه لا توجد حتى الآن نظرية واحدة للمحاسبة وإنما هناك عديد من النظريات التي تسعى إلى تفسير الظواهر المحاسبية المختلفة والتي تصلح كأساس للتنبؤ بسلوك هذه الظواهر مستقبلاً. ويشير هذا التعدد إلى أن نظرية المحاسبة لازالت في دور التطور وأنها

في حاجة إلى مزيد من البحث والدراسة[1].

، ومن نواحي القصور الأخرى في الإطار الفكري الحالي أنه غير مكتمل. بمعنى أنه لا يقدم لنا إجابات قاطعة بالنسبة لكثير من المشاكل التي تواجه المحاسب. ومن الطبيعي أنه يترتب على عدم شمول الإطار الفكري وخلوه من توجيهات يمكن الاعتماد عليها في مواجهة اي مستجدات أو تطورات في طرق اداء الأعمال، أن يفتح المجال بصورة أوسع للاجتهاد الشخصي من جانب المحاسب. فمثلاً لا نجد في الإطار الفكري الحالي إجابات محددة لأسئلة كثير مثل:

١ ـ مشكلة التغير في مستويات الأسعار.
٢ ـ قياس العمليات الغير ملموسة (الأصول المعنوية).
٣ ـ قياس الأصول أو الموارد البشرية.
٤ ـ قياس درجة عدم التأكد في القياسات المحاسبية.
٥ ـ تحديد درجة الخطأ في القياس المحاسبي.
٦ ـ قياس التكلفة الاجتماعية والعائد الاجتماعي.

وعدم اكتمال الإطار الفكري على النحو السابق له آثاره السلبية على القوائم والتقارير المحاسبية. ولعل أهم أثر سلبي هو أن هذه القوائم والتقارير المالية سوف تكون خلو من أي قدرة على التنبؤ إن لم تكن مضللة في كثير من الأحيان:

«Thus accounting is being criticized for many reasons: that it is based on irrelevant historical costs, that it provides only a discription of the past, but no prediction of the future, that its models consists exclusively of indentities but lack behavioral function and do not lend themselves to optimization procedures; that it ignores psychological factors and uses arbitrary allocation procedures... That the balance sheet is not comprehensive enough because its inclusion criterion of measurability is too superficial; that the additivity assumption on which it operates is illusionary [Sic]; that its measures are not accompanied by error estinates, etc.....»[2]

(1) M C.Wells, «A Revolution in Accounting Thought» The Accounting Recview, July 1976, PP.471 - 82.

(2) Richard Mattessich, Accounting and Analytical Methods, Homewood, Ill., Richard D. Irwin, Inc., 1964, p 414

محصلة كل ما سبق أنه هناك حاجة ماسة إلى نظرية للمحاسبة تأخذ في الاعتبار أوجه القصور والانتقادات سالفة الذكر. والحقيقة أن معظم المفاهيم التي تكون الإطار الفكري الحالي إنما تعكس اهتماماً بالنواحي الفنية والإجرائية الخاصة بالممارسات المهنية ودون اهتمام يذكر ببحث الأسباب الكامنة وراء هذه الممارسات وما قد تستند عليه من مبررات منطقية. فهي أقرب إلى القواعد العرفية أو الاصطلاحات أو التقاليد منها إلى المبادىء العلمية. فهي لا تستطيع امدادنا بإجابات مقنعة لتساؤلات كثيرة مثل: ماهو المبرر وراء وجود واستمرار مهنة المحاسبة؟ لماذا تقتصر القوائم المالية على قائمتي الدخل والمركز المالي والقوائم المكملة لهما؟ كيف يمكن الاختيار بين أسس التقويم المختلفة؟ لماذا تقتصر المحاسبة المالية على العمليات الفعلية دون التعرض للتنبؤات بالنسبة للمستقبل؟

إن عدم وجود إجابات منطقية لمثل هذه الأسئلة التي تمس جوهر الفكر المحاسبي يقوم دليلاً قاطعاً على مدى حاجتنا إلى إطار فكري متسق ومتكامل. ومهنة المحاسبة على هذا النحو تعتبر في وضع متدن بالمقارنة بالمهن الأخرى مثل الطب والهندسة والمحاماة. فمثلاً بالنسبة لمهنة الطب نجد أن الممارس فيها يستند على معرفته بطبيعة الظواهر والأوضاع التي يتعامل معها وليس على مجرد الخبرة وما اتفق عليه بين الممارسين للمهنة. فهناك مبادىء تحكم نشاط الطبيب مستمدة بصورة مستقلة عن الممارسة العملية وذلك اعتماداً على فروع معرفة أخرى مثل الفيزياء والأحياء والكيمياء. ونتيجة لهذا التأهيل العلمي ليس من المتوقع من الطبيب أن يكون له أكثر من مسمى واحد لمرض معين أو أن يكون له مسمى واحد لكل الأمراض. قارن ذلك بامكانية إعداد قوائم مالية مختلفة لنفس المنشأة عن نفس الفترة أو اعطاء مسمى الاستهلاك لكافة طرق توزيع الأصول الثابتة فيما بين الفترات المختلفة.

وهكذا نجد أن المحاسبة في وضعها الحالي هي أقرب ما تكون إلى الفن منها إلى العلم. والسؤال الآن هو: هل هذا الوضع يعتبر أمراً مرغوباً فيه؟ والسبب في هذا التساؤل هو أن بعض الباحثين في مجال المحاسبة يرون أن المحاسبة هي في جوهرها فن تطبيقي وأن خصائص العلم لا يمكن ان تتوفر فيها. بمعنى أنه ليس من المتوقع أن يكون هناك قوانين محاسبية ثابتة وصحيحة في جميع الظروف والأوقات كما هو الحال في العلوم البحتة أو الطبيعية.

ويعتمد هذا الرأي على أن المحاسبة تتعامل مع ظواهر إقتصادية واجتماعية هي ناتج

السلوك الإنساني بخلاف الحال في العلوم الطبيعية والتي تتعامل مع ظواهر طبيعية أكثر قابلية للتحديد والقياس والتنبؤ. وعليه فالمحاسبة تمثل نشاطاً خدمياً هدفه تقديم مقاييس معينة من صنع المحاسب وليست من صنع الطبيعة، ولذلك تخضع عملية القياس والتوصيل للمعلومات المحاسبية لكافة المؤثرات البيئية بما في ذلك رغبات الأطراف المؤثرة والمتأثرة بنتائج هذا العمل المحاسبي[1].

والحقيقة أنه ليس صحيحاً أن العلوم الطبيعية أو البحتة تتمتع بقوانين وحقائق ثابتة من وقت لآخر، بل أنه هناك درجات متفاوتة من عدم التأكد في هذه العلوم. وليس أدل على ذلك من أن البحث العلمي لازال مستمراً في هذه المجالات وانه ليس من المتوقع أن يتوقف في المستقبل. ومن ناحية أخرى ليس من المقبول أن تكون المحاسبة فناً مجرداً من التأصيل العلمي. فإنتاج الفنان هو تعبير عن تصوره ولا يمكن أن يتشابه مع إنتاج فنان آخر. وعلى النقيض من ذلك نجد أن الموضوعية في القياس تعتبر من أهم الخصائص التي نادي بها المحاسبون منذ أمد التاريخ.

أضف إلى ذلك أنه هناك تعارض منطقي بين وظيفة المراجعة وبين تعريف المحاسبة على أنها فن تطبيقي، إذ كيف يمكن إجراء مراجعة لصورة - او اي عمل فني آخر - رسمها فنان معين. أن الأعمال الفنية بطبيعتها ليست قابلة للمراجعة أو التدقيق لأنها تعتمد اساساً على التصور والخيال والإبداع كما أنها تعتمد على مفاهيم غير قابلة للقياس أو التحديد مثل الذوق والجمال وما شاكل ذلك.

ومن ناحية أخرى يجب التنبيه إلى أن مهنة المحاسبة في حاجة إلى نظرية علمية لسبب هام وهو تدعيم استقلال المراجع تجاه ضغوط الإدارة. فمن المعروف أن للإدارة دوراً كبيراً في تحديد أتعاب المراجع الخارجي وبالتالي فهو في حاجة إلى أسس علمية تدعم استقلاليته في التعبير عن رأيه المهني. أضف إلى ذلك أن توافر نظرية للمحاسبية سوف يساعد كثيراً على تحديد مسئولية المحاسب تجاه الأضرار التي قد تصيب الغير نتيجة الاعتماد على التقارير المحاسبية.

---

(1) E. Stamp, "Why Accounting Not Become a Science Like physics?" Abacus, 1981, pp 13 - 27.

وهكذا نجد أنه هناك حاجة إلى نظرية للمحاسبة يمكن الاعتماد عليها في توجيه الجوانب التطبيقية وأن الوضع الحالي للمحاسبة قاصر على مجموعة من القواعد الحكمية والاصطلاحات التي يصعب الدفاع عنها على أساس منطقي. وعلى الرغم من ذلك فإنه لا زال هناك من يرى أن المحاسبة لا يعيبها تواجد مثل هذه القواعد الإصطلاحية[1]. والحقيقة أن هناك حاجة في المحاسبة إلى كل من القواعد العرفية (الإصطلاحية) والمبادىء العلمية، ولكن بشرط أن يكون هناك تحديد واضح لمجال استخدام كل منهم.

ففي كل العلوم هناك دائماً مجموعة من القواعد الإصطلاحية التي تتعرض لبعض الأمور غير الهامة. والأمثلة الشائعة على ذلك نجدها في استخدام درجة تجمد الماء عند ٣٢ درجة فهرنهيت أو الصفر المئوي، واستخدام الكيلومترات أو الميل في قياس المسافات واستخدام المتر أو الياردة في قياس الأطوال وهكذا. وكمثال عن القواعد العرفية خارج العلوم نجد في سير السيارات على الجانب الأيمن في بعض البلاد وعلى الجانب الأيسر في بلاد أخرى، أو سير السكك الحديدية على الجانب الأيسر باستمرار. والمثال الواضح في المحاسبة نجده في وجوب اثبات القيود المدينة في الجانب الأيمن من الحساب والقيود الدائنة في الجانب الأيسر وليس العكس.

والقواعد الإصطلاحية (أو العرفية) هي قواعد يتم الاتفاق عليها بين جمهور المهتمين بمجال معين، وأنه إذا ما تم الاتفاق على عرف أو اصطلاح معين وجب اتباعه والالتزام به من الجميع. فهي أداة لتنظيم السلوك في مجال معين وبحيث لا يترك مجال الاختيار للأفراد تجنباً للفوضى والارتباك. لتصور الوضع الذي ينجم لو تركت حرية لسير السيارات على أي من جانبي الطريق أو حرية الاثبات في جانبي الحسابات لاثبات القيود المدنية والدائنة.

وتجدر الإشارة هنا إلى ان درجة تقدم أي حقل من حقول المعرفة تتناسب تناسباً عكسياً مع مدى اعتماده على القواعد العرفية. فكلما زادت هذه القواعد العرفية في مهنة معينة، كلما تطلب ذلك تدخل من جانب المهتمين بهذه المهنة (الجمعيات المهنية أو الجهات الحكومية المختصة) بغرض تنميط الممارسات العملية وفرض اختيارات محددة يلتزم بها جميع الممارسين.

---

(1) Robert R. Sterling, Toward a Science of Accounting. Scholars Book Co., 1979, p. 20.

لاحظ أن تحديد القواعد العرفية أو الإصطلاحات لا يعتمد على التبرير المنطقي وإنما هو اختيار جماعي بطريقة تحكمية بهدف ضبط وتوحيد التطبيق العملي. وكما سبق أن أشرنا، هناك مجالات كثيرة في المحاسبة ينطبق عليها هذا الوضع. فمشكلة التخصيص والتوزيع Allocation سواء فيما يتعلق بطرق الاستهلاك أو طرق تسعير المخزون السلعي تمثل مجالات جدل واختلاف يتعين النظر إليها على أنها تحتاج إلى حسم باعتبارها قواعد عرفية وليس في الإمكان اخضاعها لأسلوب البحث العلمي.

وهكذا نجد أن الاختلاف بين القواعد العرفية وبين المبادىء العلمية يتركز في كيفية التوصل إلى كل منهما. فكل من القواعد العرفية والمبادىء العلمية تهدف إلى توحيد وتنميط الممارسات العملية. إلا أن القواعد العرفية يتم الاختيار فيما بينها عن طريق الاختيار الجماعي وبطريقة تحكمية عن طريق الجهات المهتمة بتنظيم شئون المهنة. أما فيما يتعلق بالمبادىء العلمية فهي أيضا تحقق لنا التنميط والمعالجة الموحدة للظواهر المتشابهة إلا أنه هنا يتم التوصل إلى هذا الهدف بناء على التبرير المنطقي وباستخدام أسلوب البحث العلمي. وعلى ذلك فإنه من المتوقع في المدى الطويل ومع تقدم البحث العلمي في مجال المحاسبة أن تقل دائرة القواعد العرفية وتزداد دائرة المبادىء والقوانين التي تكون الاطار الفكري.

خلاصة ما سبق أن الاطار الفكري الحالي للمحاسبة المالية يؤخذ عليه نواحي القصور التالية :

أولا : ان الأطار الفكري الحالي يعتمد في معظمه على مجموعة من القواعد الاصطلاحية والأعراف والتقاليد .Traditions and Incoregible rules التي لا تستند إلى تأصيل علمي.

ثانياً : ان الاطار الفكري الحالي يفتقر إلى الاتساق Inconsistent المنطقي وذلك نظرا للتعارض القائم بين كثير من عناصره.

ثالثاً : إن الاطار الفكري الحالي يفتقر إلى الاكتمال Incomplete الأمر الذي يترك كثيرا من المشاكل المحاسبية دون حل منطقي وبصفة خاصة مشكلة الاختيار بين البدائل المحاسبية المتاحة.

والغريب في الأمر أن هذه الانتقادات أثيرت منذ حوالي المائة عام كما أنها لازالت قائمة ومستمرة معنا على الرغم من أنها تمس جوهر الفكر المحاسبي[1]. ومما لا شك فيه أن ذلك يمثل خطورة بالغة على مهنة المحاسبة والمحاسبين اذ أن غياب النظرية على هذا النحو سوف يؤدي بالضرورة إلى التدخل من خارج المهنة لتنظيمها وتقنينها وذلك حماية للمجتمع المالي والاقتصاد القومي في مجموعه.

مفهوم وعناصر النظرية : يمكن تعريف النظرية بأنها بيان منظم للأفكار الأساسية والمبادىء والقوانين العامة التي تترابط مع بعضها البعض في اطار منطقي متماسك. فهي اطار عام متسق Frame of reference للعناصر الفكرية الخاصة بالظواهر موضوع الدراسة. وتهدف النظرية بصفة عامة إلى تحقيق ما يلي :

أولا : التقييم والتفسير المنطقي للظواهر موضوع البحث والدراسة.

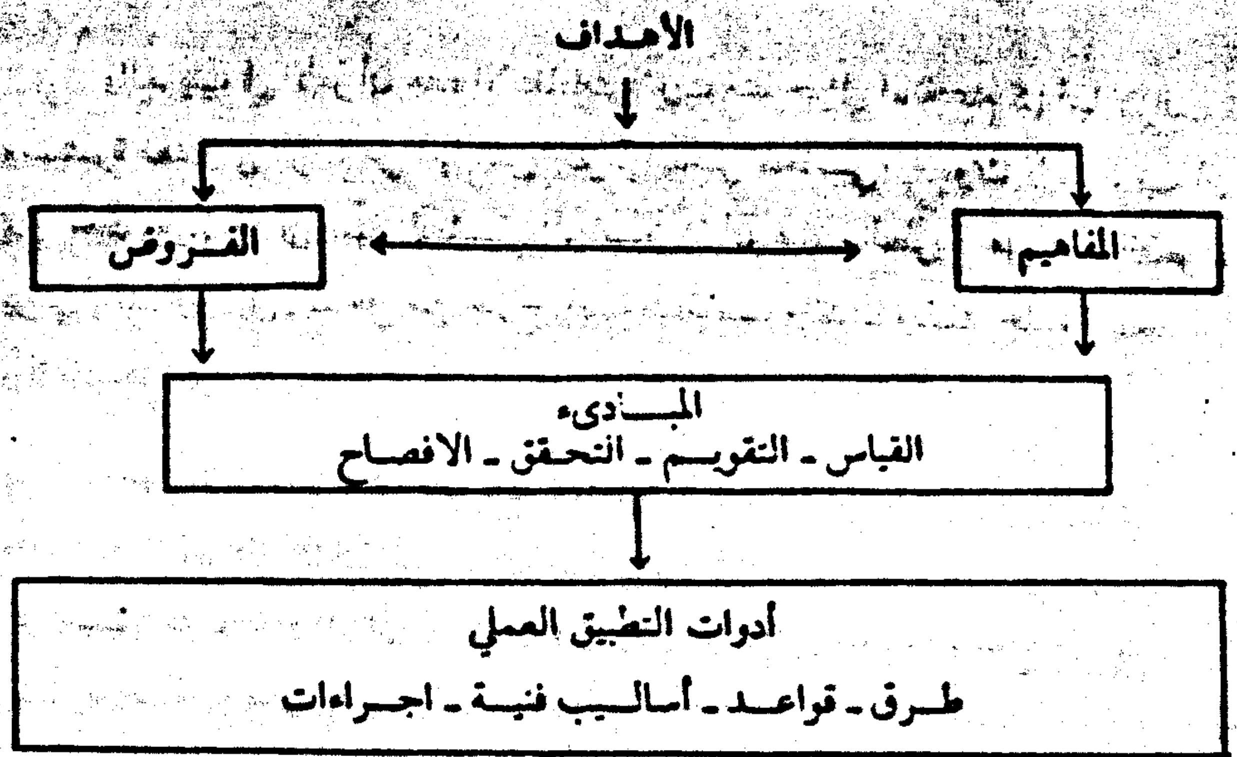
ثانياً : التنبؤ بسلوك هذه الظواهر في ظل ظروف محددة.

ثالثاً : توجيه السلوك بما يكفل تحقيق قيم وأهداف محددة.

وفي مجال المحاسبة يجب التنبيه إلى وجوب الربط بين النظرية والتطبيق. فالنظرية في المحاسبة تقدم لنا شرحا وتقييما للواقع العملي وهي بهذا تمدنا بالأساس العلمي لدراسة الطرق المحاسبية الحالية والمقترحة، وبما يحقق في النهاية التوجيه والترشيد وليس مجرد التبرير والشرح للممارسات العملية[2]. ومن هنا نجد أن النظرية في المحاسبة يجب أن يكون لها محتوى تطبيقي. أي أنه لا يكفي في المحاسبة أن تكون النظرية متسقة منطقيا وإنما يجب أيضا أن تكون قابلة للتطبيق العلمي. ويوضح الشكل التالي عناصر النظرية في المحاسبة وعلاقة هذه العناصر مع بعضها البعض ومع التطبيق العملي.

(1) Richard P. Brief, «The Accountants Responsibility in historical Perspective», The Accounting Review, April, 1975, pp 285-297

(2) A.A.A ASOBAT, 1966



هذه العناصر المختلفة سوف تكون مجال دراسة تفصيلية في الفصول المقبلة. إلا أنه يجدر بنا هنا بيان طبيعتها العامة والعلاقات المنطقية التي تربط فيما بينها.

والأهداف هي نقطة الابتداء المنطقية في بناء أي نظرية وبصفة خاصة في مجال العلوم التطبيقية. وفيما يتعلق بالمحاسبة يلاحظ أن تحديد الأهداف على أساس علمي يتطلب منا دراسة سلوكية وميدانية للتساؤلات الآتية :

١ ــ من هم مستخدمو القوائم المالية؟
٢ ــ ما هي احتياجات كل طائفة من الطوائف ذات المصلحة في هذه القوائم؟
٣ ــ هل يمكن تحديد بعض الاحتياجات المشتركة التي تصلح كأساس للقوائم المالية ذات الغرض العام؟
٤ ــ ما أثر الطرق والمبادىء المحاسبية البديلة على سلوك ومصالح مستخدمي القوائم المالية؟
٥ ــ ما هي مجالات التعارض بين احتياجات الأطراف المختلفة المستخدمة للقوائم المالية؟
٦ ــ ما هي النماذج القرارية التي تستخدمها هذه الطوائف؟ . . . الخ.

أما فيما يتعلق بالمفاهيم concepts فهي عبارة عن تركيبات نظرية Theoretical constructs تمثل بناء أو إدراكاً ذهنياً يحدد لنا ماهية أو جوهر الأشياء والظواهر. وتكون المفاهيم في مجموعها نظاماً توصيفياً متماسكاً للمادة العلمية، فهي تعريفات بمضمون المصطلحات التي تكون لغة العلم، وبالتالي تعتبر المفاهيم أمراً ضرورياً لتحديد كل من الفروض والمبادىء. وفي المحاسبة تلعب المفاهيم دوراً إضافيا وهو إنها تعطي البنيان الفكري مضمونا عمليا متصلا بواقع الحياة الاقتصادية والاجتماعية. ويتم تكوين المفاهيم عن طريق الملاحظة والخبرة المتجمعة عن ظاهرة معينة بقصد تحديد تصور أو إدراك ذهني مجرد عن ماهية أو جوهر هذه الظاهرة. فالهدف من تحديد المفهوم هو ارساء معنى محدد لعنصر معين عن طريق استخلاص صفاته أو خصائصه الجوهرية وعلاقته بالعناصر الأخرى وبحيث يمكن استخدامه أساساً لتحديد البنود التي تقع في نطاقه وتلك التي تقع خارج نطاقه.

وتختلف المفاهيم عن التعاريف Definitions في أن الأخيرة تمثل ما جرى عليه الاستخدام بالنسبة لمصطلح معين فيما بين المهتمين في هذا المجال. فمثلا هناك تعاريف لا تقبل الجدل لمصطلحات مثل المدين والدائن أو المقصود بمصطلح الحساب. وترتبط النظرية إيجابيا وبصفة خاصة في مجال العلوم التطبيقية بدقة تعاريفها ولذلك فإن ما يلاحظ من صعوبات في نظرية المحاسبة يمكن إرجاعه إلى حد ما إلى عدم وضوح التعاريف المحاسبية. وهنا تجدر الاشارة إلى أنه يجب مراعاة التالي[1]:

١ ـ يجب ألا يكون التعريف دائريا.

٢ ـ يجب ألا يعبر عن التعريف سلبيا عندما يمكن صياغته إيجابيا.

أما بالنسبة للمفاهيم فهي تعتبر أكثر اتساعا وشمولا حيث أنها تتضمن فكرا أو رأيا معينا. أي أن المفاهيم يمكن أن تكون محل جدل وفي نفس الوقت يلزم الاشارة إليها في مواضع كثيرة من العمل المحاسبي. فمثلا مفهوم الالتزام قد يكون قاصرا على توافر نواحي قانونية معينة كما قد يتسع ليشمل أيضا خصائص اقتصادية كما في حالة الالتزام الضريبي والذي قد لا يمثل مطالبة قانونية في وقت اعداد القوائم المالية. وعلى ذلك نجد أن تحديد

---

(1) T.H. Williams and C.H. Griffin, The Mathematical Dimension of Accountancy, Southwestern Publishing Co., cincinati, ohio, 1964, p. 192.

المفاهيم يتطلب كمرحلة مسبقة الاتفاق على تعاريف محددة وواضحة للمصطلحات المحاسبية. كذلك نجد أن مفهوم الأصول مثلا يعتبر من الأفكار الأساسية التي يلزم تكرار الاشارة إليه في مواضع كثيرة ولذلك يلزم أن يكون جامعا مانعا وبحيث يسمح بتحديد الأشياء التي تدخل في نطاقه والأشياء التي لا تدخل في نطاقه.

والمفاهيم باعتبارها اللغة العلمية لأي حقل من حقول المعرفة يجب أن تتمتع بخاصيتين رئيسيتين[٢]:

أ) أن تكون عملية Practical: بمعنى أن تكون خصائص المفهوم قابلة للقياس فمثلا يمكن تحديد مفهوم علمي وشامل لدخل الفرد على أنه مقدار الاشباع النفسي أو المعنوي Sycic Income الذي حصل عليه هذا الفرد خلال فترة معينة. وواضح أن مثل هذا المفهوم على الرغم من سلامته العلمية يعتبر مفهوما غير عملي لأنه غير قابل للقياس الموضوعي.

ب) أن تكون اجرائية Operational: بمعنى أن يشتمل المفهوم على مضمون يوضح اجراءات تحديده. فمثلا تحديد مفهوم الدخل على أنه الرصيد المتبقي من مقابلة الايرادات بالمصروفات لا يتفق مع هذه الخاصية حيث انه يتطلب منا تحديد مفهوم كل من الايرادات والمصروفات وطبيعة علاقة السببية - إن وجدت - التي تربط بينهما.

وواضح مدى أهمية هاتين الخاصيتين في تكوين المفاهيم وبصفة خاصة في مجال المحاسبة. كذلك يلاحظ أن تكوين المفاهيم يتطلب في كثير من الأحيان الاستعانة بالفكر السائد في العلوم المتصلة مثل الاقتصاد والادارة والقانون والضرائب... الخ. وعليه فإنه يمكن التفرقة بين المفاهيم الأصلية التي تنتمي لمجال المعرفة ذاته وبين المفاهيم المقترضة من مجالات معرفة أخرى ذات صلة بالظواهر موضوع الدراسة. وأخيرا يلاحظ أن المفاهيم ليست ثابتة بصورة مطلقة وإنما تتغير مع تجمع الخبرة بمرور الوقت كما أنه قد تستحدث مفاهيم جديدة أو تندثر بعض المفاهيم وذلك تمشيا مع التطور المستمر في البيئة المحيطة. إلا أنه في جميع الأحوال يجب مراعاة ترابط مفاهيم المحاسبة مع بعضها البعض وقلة ما يقف منها

(2) S.C.Yu, structure of Accounting Theory, Gainesville: The University Presses of Florida, 1976, PP. 69-100.

مستقلا بذاته. والمفاهيم يجب أن تأخذ شكل مجموعة متجانسة من الافكار الأساسية التي تسمح بتمييز وتبويب الظواهر موضوع الدراسة. وهنا يلزم التنبيه إلى أن بناء هذا الأساس المفاهيمي يجب أن يعتمد بالدرجة الأولى على تأصيل فكري بحت وبحيث يبعد بقدر الأمكان عن مشاكل القياس وصعوبات التطبيق العملي.

وفي المحاسبة نواجه بعدد وفير من المفاهيم التي تمثل ذخيرة علمية تكونت على مر العصور، إلا أنه يمكن تقسيمها إلى أربعة مجموعات رئيسية :

١ ـ مفاهيم خاصة بالوحدة المحاسبية: أصحاب المشروع، الشخصية المعنوية المستقلة، الأموال المخصصة.. الخ.

٢ ـ مفاهيم خاصة بالقوائم المالية سواء الأساسية أو الملحقة: قائمة الدخل، قائمة المركز المالي، قائمة التدفق النقدي.

٣ ـ مفاهيم خاصة بعناصر القوائم المالية: الأصول، الخصوم، التكلفة، الايرادات، المصروفات، الدخل، الأرباح، الخسائر، المكاسب.. الخ.

٤ ـ مفاهيم خاصة بجودة (نوعية) المعلومات المحاسبية: الملائمة، الثقة، الثبات، الأهمية النسبية، الحياد، التزامن.. الخ.

ويلاحظ أن من الأهداف والمفاهيم يتكون الاطار المفاهيمي Conceptual Framework ذلك الاطار الذي بناء عليه يتم ارساء العناصر الأخرى التي تكون النظرية: الفروض والمبادىء. فالاطار المفاهيمي يمثل ما وراء النظرية من فكر Metatheory أو البنية الأساسية In-fra structure التي عليها يتم تأسيس الفروض والمبادىء. أما بالنسبة للفروض Poslulats وتعرف أيضا بالمصادرات Assumptions فهي مقدمات علمية تتميز بالعمومية وتتمثل في مجموعة من الحقائق المعروفة بالفعل أو التي تمثل نتائج البحث في ميادين معرفة أخرى. وتستخدم هذه المقدمات بهدف عرض بعض الأفكار التي تصلح كنقطة ابتداء في سبيل الوصول إلى المبادىء العلمية التي تتكون منها النظرية. وعلى ذلك فالفروض أداة لبيان الظروف والحدود التي من خلالها يجب أن يتم البحث العلمي. فليس من المعقول أن يقوم الباحث بدراسة لكل فروع المعرفة بصورة آنية وإنما يجب أولا تحديد نطاق البحث، كذلك ليس من المعقول أن يبدأ الباحث من فراغ ويقوم ببرهنة كل الآراء والقضايا المعروضة

متجاهلا بذلك ما وصل إليه الآخرون في ميادين المعرفة الأخرى. فلابد للباحث وبصفة خاصة في العلوم الاجتماعية أن يبدأ ببعض المسلمات التي تشكل أساسا لكافة الاستدلالات المنطقية اللاحقة. والفروض تعتبر صحيحة في حد ذاتها دون ما حاجة لإثبات صحتها وذلك إما لأنها تصدق على عدد كبير من مجالات المعرفة أو لأنه ليس هناك دليل قائم على عدم صحتها. كل ما يشترط في الفروض هو ما يلي :

١ ــ أن تكون قليلة العدد بقدر الامكان وإلا تعرض الباحث لاحتمالات الخطأ في عملية الاستدلال المنطقي.

٢ ــ أن تكون مستقلة عن بعضها البعض وإلا وقعنا في أخطاء التبرير الدائري Circular reasoning الناتج عن استنتاج فرض من فرض آخر.

٣ ــ أن تكون الفروض غير متعارضة وإلا نتج عن ذلك بالضرورة مبادىء غير متسقة منطقياً.

وقد يفرق البعض بين الفرض والبديهية على أساس درجة العمومية. فالفرض ينتمي لعلم معين في حين تشيع البديهية Axiom في علوم متعددة. إلا أنه يغلب استخدام كل من المصطلحين كمترادفين على أساس تماثل وظيفتها في بناء النظريات. فكلاهما يمثلان الأساس المفترض لنظام فكري أو لمجال بحث منظم، ويعد صدق هذا الأساس من المسلمات كما يتم إختياره لتيسير تنظيم البحث العلمي.

واختبار الفروض في مجال المحاسبة يتطلب حرصا شديدا من جانب الباحث وذلك لأن الفروض المحاسبية قد تكون أما:

(أ) فروضا وصفية وتسمى أيضا وضعية Descriptive or Positive.

(ب) فروضا قياسية أو توصيفية Prescriptive or Normative.

والفروض الوصفية تتعلق بطبيعة الأشياء كما تتواجد فعلا وليس كما يجب أن تكون. من الأمثلة عن الفروض الوصفية : «معظم السلع والخدمات المتجة يتم توزيعها عن طريق التبادل ولا تستهلك ذاتيا (مباشرة) بمعرفة المنتجين»(١). وواضح أن هذا الفرض مثل باقي

(١) Mourice Moonitz, The Basic Postulates of Accounting. AICPA, A.R.S. No. 1. 1961.

الفروض الوصفية (أو الوضعية) لا يمثل قضايا جدلية وليس في حاجة إلى برهان إذ إنه يتعلق بخبرات لا يتنظر الاعتراض عليها من قبل الباحثين او أنه يمكن التحقق من صحتها إذا لزم الأمر. نقطة أخرى وهي أن الفروض الوصفية عادة ما يكون موضوعها وصف البيئة المحيطة بالمحاسبة مع التركيز على تلك الخصائص ذات الصلة المباشرة بالبناء الفكري.

أما عن الفروض القياسية فهي تتعلق بما يجب أن يكون عليه البناء الفكري المحاسبي. ويلاحظ على هذه المجموعة من الفروض أنها عرضة للتأثر بالأراء الشخصية للباحث ولذلك يجب أن يتم وضعها بأقصى قدر ممكن من العناية والحرص كما يجب أن ينص عليها صراحة في البناء الفكري. إلا أنه يجب أن يلاحظ في نفس الوقت، أنه ليس من الضروري أن تكون هذه الفروض مطلقة الصدق أو الواقعية. فمثلا فرض المنافسة الكاملة، لم يكن أبداً حقيقة مطلقة، إلا أنه كبناء علمي أثبت فائدته على مر السنين في تفسير كثير من المبادىء الاقتصادية. كذلك الحال بالنسبة لفرض الاستمرار في المحاسبة، فهو ليس دائماً صحيحاً إلا أنه يمثل وضعاً مرغوباً فيه وقد ثبتت فائدته في أثراء الفكر المحاسبي بشكل ملحوظ.

والفروض المحاسبية لم تكن ولن تكون ثابتة، وإنما هي في حاجة مستمرة لإعادة النظر للاطمئنان على أنها لا زالت تعبر بشكل عام عن ظروف الحال. فمثلاً نجد أن الفروض الخاصة بالبيئة المحاسبية عرضة للتغير بمعدل أسرع من الفروض الأخرى. وليس أدل على ذلك ما سبق بيانه عن التطور في الدور الذي يقوم به المحاسب من مجرد مؤرخ مالي إلى مسئوليته عن التقرير عن المسئولية الاجتماعية للوحدة المحاسبية. إن صلاحية أي نظرية وبصفة خاصة فروض هذه النظرية محددة بمدى فاعليتها في مواجهة مشاكل اليوم والمستقبل القريب وهي دائماً في انتظار نظريات أفضل تحل محلها في المستقبل.

وفيما يتعلق بالمبدأ Principle فهو قانون عام يتم التوصل إليه عن طريق الربط المنطقي بين الأهداف والمفاهيم والفروض. وعلى ذلك (فالمبادىء هي جوهر النظرية وتمثل قمة البناء الفكري) ويتم فحص وتحقيق المبادىء (النظريات) عن طريق الاختبارات المنطقية والتجريبية. فإذا كانت المبادىء مبنية على أساس نظري تحليلي فإن تحقيقها Verification يجب أن يرتكز على مدى اتساقها المنطقي Logical consistency، أما إذا تم بناء المبادىء اعتماداً على فحص الظواهر البيئية والاجتماعية فإن تحقيق مثل هذه المبادىء يجب أن يكون عن طريق

ارجاع تنبؤات النظرية إلى واقع العالم الحقيقي Real World Correspondence[1].

وقد تكون المبادىء مبادىء أولية وهي بهذا تعرف بالفروض العلمية Hypothesis. هذه المبادىء الأولية (الفروض العلمية) تمثل علاقة أو قضية معينة يتوفر فيها حالة الشرط الكافي لمجموعة من القضايا الأخرى. ويقصد بالشرط الكافي تلك الصفة التي تجعل القضية الأخيرة مترتبة على ما يمكن استنباطها من القضية الأولى، كما يتم إنكار صدق الأولى إذا لم تقع الأخيرة[2]. وعليه فالمبادىء الأولية (الفروض العلمية) تعتبر مرحلة من مراحل البحث العلمي الهدف منها التوصل إلى مجموعة من المبادىء العلمية (النهائية) التي تحكم النظام أو مجال الدراسة. فالمبادىء العلمية هي قمة البناء الفكري ويمكن تعريفها بأنها علاقة (أو قضية) مجزوم بها (أي نعتقدها) ولها واقع وفي الإمكان التدليل عليها. فالاعتقاد بشيء غير واقع يعتبر نوعاً من الوهم او الجهل، كذلك نجد أن الاعتقاد بشيء واقع ولكن ليس في الإمكان أن ندلل عليه هو نوع من التقليد Convention ـ أي أنه واقع ناتج عن تقليد.

وهكذا نجد أن النظرية بدون مبادىء علمية تكون مجرد ملاحظات أو أفكار مبعثرة ولا تربطها صلة ما ولذلك تصبح عاجزة عن معرفة القوانين الخاصة التي تتيح التنبؤ بتكرار الظواهر والسلوك إذا ما توافرت نفس شروط تواجدها في الماضي.

وفي المحاسبة ونظراً لأهمية الجانب التطبيقي فإن المبدأ يجب أن يحتوي على التعليمات اللازمة والضرورية لترشيد الممارسات العملية، وبالتالي يجب أن يتسم بخاصيتين أساسيتين:

أولاً: الاتساق المنطقي مع الأهداف والمفاهيم والفروض.

ثانياً: أن يثبت صدقه وصحته على ضوء التطبيق العملي.

وجدير بالذكر ان صدق المبدأ ليس معناه أنه غير قابل للتطوير والإحلال بمبدأ آخر. فكما سبق أن أوضحنا ليس هناك حقائق مطلقة وثابتة في أي حقل من حقول المعرفة. إلا أنه يمكن القول بصفة عامة أن التغيرات في المبادىء العلمية عادة ما تكون غير متكررة كما أنها تستغرق فترات طويلة نسبياً.

---

(1) Report of the committee on Accountiong Theory Construction and Verification The Accounting Review, Supp. to Vol., 4 by (1971), P. 54

(2) E L. Kohler, A Dictionary for Accountants (5 th ed). Prentice - Hall Inc., Englewood Cliffs, N J. 1975, PP. 245 - 46.

ملاحظة أخيرة بالنسبة للمبادىء، وهي أنه ليس هناك اتفاق بين المحاسبين على تعريف موحد لماهية المبدأ، كما أن الاستخدام الشائع بين المحاسبين لهذا المصطلح لا يتفق ومعناه العلمي الذي سبق أن أوضحناه. فكثيراً ما يستخدم مصطلح المبدأ للتعبير عن أفكار محاسبية هي في حقيقة الأمر تنتمي للمفاهيم أو الفروض أو الأهداف. ولعل عدم دقة استخدام هذا المصطلح بين المحاسبين إنما ترجع إلى أن البناء الفكري المحاسبي لم يصل حتى الآن إلى مرحلة تحديد المبادىء العلمية. وحقيقة الأمر أن معظم الفكر المحاسبي المعاصر يتعلق بالأهداف والفروض والمفاهيم. قليل جداً من هذا الفكر ما يمكن أن يطلق عليه بحق مبدأ بالمفهوم العلمي.

نأتي الآن إلى آخر عنصر من عناصر المعرفة المحاسبية، وهو الخاص بأدوات التطبيق العلمي. ويشمل هذا الجانب الأنظمة والقواعد والطرق والأساليب الفنية التي بها يمكن وضع المبادىء العلمية موضع التنفيذ. وهنا يجب أن يتوافر أكبر قدر ممكن من المرونة في الممارسة والتنوع في الأدوات وحتى يكون هناك مجال كاف للاختيار بما يتفق مع الظروف المحيطة وبما يحقق التطبيق الواعي والمناسب للمبادىء العلمية. وجدير بالذكر أنه ليس هناك تخوف من هذه المرونة في التطبيق وهذا الاجتهاد الشخصي في اختيار الأدوات الملائمة طالما أن ذلك يتم في ظل وجود مجموعة من المبادىء العلمية الحاكمة. وفي المحاسبة يعتبر هذا الجانب ـ جانب التطبيق العلمي ـ من الأهمية بمكان ذلك لأنه من وجهة نظر المحاسب لا تعتبر النظرية مجرد ترف علمي وإنما هي وسيلة للوصول إلى ممارسات عملية سليمة.

المبحث الثالث
البحث العلمي

توصلنا في الجزء السابق إلى أن خصائص النظرية الجيدة تتلخص فيما يلي:

١ ـ الاتساق والترابط المنطقي لعناصر النظرية: الأهداف، المفاهيم، الفروض، المبادىء.

٢ ـ القدرة على تفسير وتقييم السلوك والظواهر موضوع الدراسة.

٣ ـ القدرة على التنبؤ بالسلوك سواء من حيث دوافعه أو نتائجه.

٤ ـ توجيه السلوك بما يتفق مع القيم والأهداف.

كذلك أوضحنا أن توافر هذه الخصائص في مجال المحاسبة يجعل من النظرية أداة نافعة في مجال التطبيق العلمي وبصفة خاصة فيما يتعلق بالآتي:

١ ــ ترشيد الممارسات العملية وذلك عن طريق استبعاد التطبيقات المحاسبية غير الملائمة.

٢ ــ تضييق شقة الخلاف بين الممارسين عن طريق توفير أساس علمي للاختيار بين البدائل المحاسبية المتاحة.

٣ ــ توجيه الممارسات المحاسبية صوب ما يجب أن تكون عليه في مواجهة الظروف والأحداث المستجدة.

والأمر الذي نود توجيه الانتباه إليه هنا هو المكانة الهامة التي تحتلها اعتبارات التطبيق العملي في أي نظرية للمحاسبة. ومن البديهي أن التوصل إلى نظرية بهذه الخصائص يتطلب منا ضرورة الالتجاء إلى أصول البحث العلمي.

والبحث العلمي هو منهج لطلب المعرفة ويعتمد على القياس الموضوعي والتحليل المنطقي للظواهر المراد دراستها. فهو أشبه بمعمل لتحليل الفكر والقيم دون انحياز بغرض تحديد المضمون. وعلى ذلك يمثل البحث العلمي منهجاً عاماً للدراسة يصلح لكافة فروع المعرفة ولكافة المجالات. وفي العلوم الاجتماعية، حيث موضوع البحث هو السلوك الإنساني كفرد أو مجموعة نجد أن الهدف من استخدام أصول البحث العلمي هو دراسة وتقييم هذا السلوك سواء من حيث دوافعه أو من حيث نتائجه وبالتالي التوصل إلى نظرية جديدة أو تطوير النظريات القائمة.

وترتيباً على ما سبق، نجد أن البحث العلمي له جانبين رئيسيين: (١) جانب يختص بمفهوم المنهج العلمي ذاته والجانب الآخر (٢) يختص بنظام القياس الواجب استخدامه لدراسة الظواهر المراد دراستها. وقبل أن نتناول هذين الجانبين بالدراسة يجدر بنا الاشارة إلى أن البحث المحاسبي لم يأخذ بالمنهج العلمي كأسلوب للبحث إلا حديثا وفي نطاق محدود للغاية. فكثير من المبادىء المحاسبية المعمول بها حالياً قد تم التوصل إليها باستخدام ما يعرف بالمنهج العملي وذلك استجابة لضغوط واعتبارات بيئية كثيرة. وعليه فإنه من المفيد هنا التعرض أولاً بشيء من التفصيل لمفهوم هذا المنهج العملي الذي اتبعه المحاسب ولايزال يتبع حتى الآن في

مجالات كثيرة من مجالات البحث المحاسبي.

المنهج العملي :

طبقا للمنهج العملي Practical approach يتم التوصل إلى مجموعة المبادىء التي تكون النظرية عن طريق ملاحظة واختبار التطبيق العملي والأساس الذي يتبع هنا في اختيار مجموعة الممارسات أو القواعد التي تكون النظرية هو أساس الفائدة أو المنفعة ولذلك يطلق على هذا المنهج مسمى المنهج النفعي Utilitarian approach فالمبادىء المحاسبية اذا هي مجرد ممارسات مهنية استقرت في مجال التطبيق العمل ونالت قبولا عاما بين الممارسين نظرا لثبوت فائدتها أو نفعها في انتاج المعلومات الملائمة.

فالنظرية طبقا للمنهج العملي هي مجرد بيان بالممارسات المتعارف عليها في التطبيق العملي. أي أن بناء أو تطوير النظرية يجب أن ينظر إليه على أنه عملية تلي التطبيق العملي وليست سابقة عليه. ولذلك فإن هدف النظرية هنا سوف يكون قاصراً على اعطاء شرح وتفسير للتطبيقات المحاسبية دون تقديم أي توجيه أو تنبؤ بما يجب أن يكون عليه هذا التطبيق. والمنطق الكامن وراء هذا المنهج العملي هو أن شمول هذه التطبيقات المحاسبية من قبل ممارس المهنة إنما يقوم دليلا على أنها أفضل الوسائل المتاحة لانتاج معلومات لها فائدة تفوق تكاليف انتاجها.

فالمبادىء المحاسبية طبقا للمنهج العملي يجب أن تنبع من الممارسة العملية وهي عبارة عن حصر وتلخيص لهذه الممارسة ودون ما حاجة إلى أي مبررات منطقية. أي نظرية ليست لها استخدامات عملية تعتبر نظرية غير سليمة. وفعلا نجد أن أغلب المبادىء المحاسبية الموجودة حاليا هي مجرد ممارسات مهنية نالت قبولا عاما بين المحاسبين لا لأنها نابعة من إطار فكري منطقي وإنما لأنها استقرت وثبتت فائدتها بمرور الزمن. والحقيقة أن هذا هو المنهج الذي تتبعه الجمعيات المهنية في معظم دول العالم حتى وقتنا هذا. فالهدف من غالبية البحوث التي تجريها هذه الجمعيات هو اكتشاف تلك الممارسات التي تلقى قبولا عاماً والتي تأكدت فائدتها بالنسبة لاحتياجات المحاسبة أو الادارة أو بالنسبة لمستخدمي التقارير المحاسبية بصفة

على الأقل في المدى القصير وذلك نظرا لما يثيره ذلك من بلبلة بين الممارسين وزعزعة الثقة في المعلومات المحاسبية من جانب مستخدمي القوائم المالية، ولذلك يمكن القول بأن المنهج العملي يعتبر منهج بحث مناسب في المدى القصير وبصفة خاصة في مواجهة المشاكل المعاصرة التي تتطلب مواجهة سريعة.

فمما لا شك فيه أن المحاسبين ليسوا من السذاجة بحيث يجزمون أن الأصول مثلا تفقد فعلا قدرتها على انتاج الايرادات بأجزاء متساوية من تكلفتها الأصلية كل سنة أو طبقا لأي منحنى إضمحلالي تحكمي آخر. وانما هم يدركون مدى صعوبة - أو إستحالة - الربط بين تكلفة الآلة وبين إيرادات الفترات التي تستخدم فيها بطريقة يمكن الدفاع عنها على أساس من المنطق أو الواقع. ونظراً لأنهم مطلبون بالتقرير بصفة دورية عن دخل الوحدة المحاسبية، فهم يلجأون إلى العرف أو التقليد المحاسبي لمجابهة مشكلة التخصيص والتوزيع فيما بين الفترات ومختلف الأنشطة. ولا يقتضي الأمر مهارة فائقة لاثبات الأخطاء المنطقية لمعظم الأعراف المحاسبية المقبولة، وإنما يلزم من ناحية أخرى قدرة أكبر لتقديم بدائل تفي على نحو أفضل بحاجات مستخدمي التقارير المحاسبية.

وكما سبق أن ذكرنا كانت المحاسبة - في أولى مراحل تطورها - تعتبر تطبيقاً قائماً على مجموعة من القواعد العرفية التي يتعين على المحاسبين إتباعها في تأدية أعمالهم. وكانت هذه القواعد تستمد قوتها الملزمة من تكرار تطبيقها والتعارف على صحة النتائج التي تؤدي إليها. وبذلك نشأ نوع من العرف المحاسبي يشبه إلى حد كبير قواعد العرف القانوني ولا يزال هذا العرف يمثل جزءاً كبيراً لما يعرف حاليا بالمبادىء المحاسبية المتعارف عليها (GAP) Generally Accepted Accounting Principles.

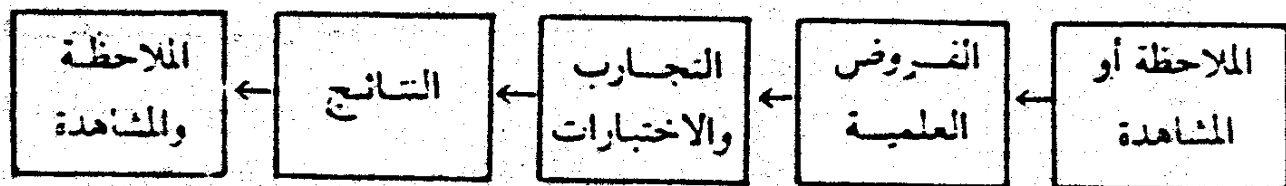
وهكذا نجد أن اتباع المنهج العملي في مجال التطوير المحاسبي نتج عنه ما يعرف بالأعراف المحاسبية Accounting Conventions. ويقصد بالعرف أي قاعدة ذات قبول عام وتستخدم في حل فئة معينة من المشاكل أو في ترشيد السلوك في نوع معين من المواقف. فالعرف يوجد عندما تتاح قاعدة منطقية بديلة ولا يتم الأخذ بها بسبب سيطرة العادة أو إعتبارات التكلفة أو عنصر الوقت أو سهولة التطبيق.

المنهج العلمي :

إن متطلبات التطوير في المدى الطويل تفرض علينا استخدام منهج البحث العلمي . ويحتل الاستدلال المنطقي Logical reasoning دوراً أساسياً في البحوث التي تعتمد على المنهج العلمي Scientific approach . والاستدلال المنطقي قد يكون استنباطيا Deductive أو استقرائيا Inductive . وفي ظل المنهج العلمي يتم البحث عن المعرفة باستخدام كل من المنطق الاستنباطي والمنطق الاستقرائي مع التركيز عادة على النوع الأخير.

"... it is a process of inquiry requiring the use of both deduction and induction with emphasis placed on the latter (and experimentation), treating the former as a part of the whole system"[1].

ومن التعريف السابق نجد أن المنهج العلمي هو مزيج من الاستنباط والاستقراء وإن الاهتمام بالجانب الاستقرائي يتطلب الاعتماد بقدر الامكان على أسلوب التجريب. ويمكن تلخيص دورة البحث العلمي على النحو التالي :



ومن هذه الدورة يتضح لنا أن البحث العلمي عملية مستمرة وإن عناصره الأساسية ثلاثة : الاستنباط، الاستقراء، التجريب. وفيما يلي نتناول هذه العناصر الثلاث.

١ ـ المنطق الاستنباطي : طبقا للمنطق الاستنباطي يبدأ الباحث بمقدمة عامة. وعن طريق الاستدلال المنطقي يقوم باثبات أن هذه المقدمة العامة تنطبق على حالة أو حالات خاصة. ففي هذا النموذج يتم الاستدلال من العموميات إلى الجزئيات أي أننا نبدأ بالفروض ثم باستخدام التبرير المنطقي يتم استنباط النتائج. والمثال الشائع عن النموذج الاستنباطي يكون على النحو التالي.

(1) Yu, structure of Accounting Theory, op. cit. p. 22.

فرض (١): الفكر هو الوجود.

فرض (٢): طارق يفكر.

نتيجة (١): طارق موجود.

لاحظ أن صحة النتائج تعتمد على صحة الفروض المستخدمة وبغض النظر عن كون هذه النتائج عملية ومفيدة أم لا. طبقا للنموذج الاستنباطي طلب المعرفة يكون أساساً عن طريق التفكير العقلاني والعبرة دائما بمدى الاتساق المنطقي.

وفي مجال المحاسبة يتطلب تطبيق الأسلوب الاستنباطي الخطوات التالية:

١ ـ تحديد أهداف التقارير المالية.

٢ ـ تحديد الفروض المحاسبية الأساسية.

٣ ـ تحديد القيود Constraints الخاصة بقياس واستخدام المعلومات المحاسبية.

٤ ـ تحديد الاطار الذي يجب أن يتم فيه عرض المعلومات مثل استخدام نظام القيد المزدوج.

٥ ـ تحديد المفاهيم والمصطلحات المحاسبية.

٦ ـ استنتاج المبادىء العامة.

٧ ـ استخلاص القواعد والطرق اللازمة للتطبيق[1].

ويتضح من هذه الخطوات إنه يمكن استخلاص مبادىء محاسبية مختلفة مع اختلاف الأهداف والفروض المستخدمة. المثال المتداول على ذلك هو اختلاف مبادىء تحديد الدخل لأغراض الضريبة عن المبادىء المتعارف عليها لتحديد الدخل في القوائم المالية ذات الغرض العام. انتقاد آخر للأسلوب الاستنباطي هو أن الاعتماد الكامل على التبرير العقلاني قد يؤدي بنا إلى مبادىء محاسبية غير مألوفة ولا تتفق مع متطلبات التطبيق العملي. إلا أن هذا الانتقاد الأخير يرد عليه بأن وظيفة النظرية ليست مجرد اعطاء نتائج متفقة مع الواقع العملي أو يمكن قبولها من الممارسين للمهنة وإنما الفائدة الأساسية التي نرجوها من بناء النظريات هي توجيه التطبيق العملي صوب مجالات جديدة تحقق لنا التطور والتقدم المنشود.

---

(1) Eldon S. Hendriksen, Accounting Theory, rev. ed., Homewood, Illinois, Richard D. Irwin, Inc., 1970, P.7.

انتقاد أخير على النموذج الاستنباطي هو أنه في حقيقة الأمر نموذج مغلق Closed system، وبالتالي فهو لا يضيف معلومات أو معارف جديدة. إن المصدر الحقيقي للمعرفة هو عن طريق الملاحظة والتجربة وليس بمجرد اجراء تمرينات عقلانية مجردة كما هو الحال في النموذج الاستنباطي. إلا أنه يرد على ذلك بأنه اذا ما استخدم الأسلوب الاستنباطي جنبا إلى جنب مع العناصر الأخرى للبحث العلمي فإنه سوف يساعد كثيرا على تجنب الأخطاء المنطقية وعلى توجيه الانتباه إلى ما كان يجب أن نعلمه عن الظواهر موضوع الدراسة.

٢ ـ المنطق الاستقرائي : في النموذج الاستقرائي يتم استخدام الاستدلال المنطقي بهدف اشتقاق نتيجة أو مقدمة عامة بناء على ملاحظة حالة أو بعض الحالات الخاصة. فالاستدلال المنطقي يكون هناك في اتجاه عكس للاتجاه في النموذج الاستنباطي اذ يتم الانتقال هنا من الجزئيات إلى العموميات. والمثال الشائع عن النموذج الاستقرائي يكون على النحو التالي:

الملاحظات : العرب الذين شوهدوا حتى الآن مسلمين.

النتيجة : جميع العرب في العالم مسلمون.

وفي مجال المحاسبة يتطلب تطبيق المنطق الاستقرائي القيام بتجميع الملاحظات أو المشاهدات وقياس الظواهر بطرق عديدة مثل استخدام قوائم الاستقصاء، وإجراء التجارب العملية باستخدام المحاكاة Simulation دراسة الأرقام المحاسبية Acounting Numbers في القوائم المالية المنشورة، دراسة سلوك أسعار الأسهم والسندات في سوق الأوراق المالية.. وهكذا. الفكرة الأساسية في الأسلوب الاستقرائي هي أنه عن طريق اجراء ملاحظات كافية وبتحديد نواحي التشابه والتكرار والانتظام في الظواهر التي تمت ملاحظتها ومع افتراض استمرار هذه النواحي في المستقبل يمكن استخلاص بعض الفروض العلمية ومن ثم التوصل إلى مبادىء لها صفة العمومية.

لاحظ أن طلب المعرفة هنا يكون عن طريق الملاحظة والمشاهدة ـ قراءات ـ ولذلك فالنموذج الاستقرائي ينتمي إلى المدرسة التجريبية في الإثبات وعليه فإنه من المتوقع أن تكون المبادىء التي نتوصل إليها ذات مضمون عملي. وهنا تكمن الميزة الأساسية لهذا النموذج.

ومع ذلك لا يخلو هذا النموذج من بعض نواحي القصور. فمن ناحية، نجد أنه يستحيل عمل مسح شامل لجميع الظواهر المتصلة وبالتالي ضرورة الاعتماد على جزء فقط أو عينة Sample من المجال المحيط The Universe . ولذلك فإن النتائج التي نتوصل اليها باستخدام الأسلوب الاستقرائي هي حتما نتائج احتمالية Probablistic. نقطة أخرى هي ضرورة استخدام بعض الفروض المسبقة - سواء بصورة صريحة أو ضمنية - عند تحديد مجال المشاهدة والملاحظة. فالشخص الذي يقوم بالبحث الاستقرائي غالبا ما يكون خاضعا لسيطرة بعض المعتقدات لما يجب أن يخضع للملاحظة فمثلا مجرد اتخاذ قرار من جانب الباحث الاستقرائي بدراسة اثر الأرقام المحاسبية على سلوك أسعار الأسهم والسندات في سوق الأوراق المالية، إنما يعني أنه هناك افتراض مسبق من جانب الباحث بأنه هناك علاقة بين الأرقام المحاسبية وبين أسعار الأوراق المالية. بل يمكن القول ان دراسة سوق الأوراق المالية بغرض بناء نظرية محاسبية باستخدام الأسلوب الاستقرائي يعتمد على أنه هناك افتراض مبدئي وهو أن أحد أهداف الافصاح المحاسبي هي تحقيق التوازن في هذه السوق. واضح أن مثل هذا الهدف هو مجرد افتراض ذلك لأنه هناك مجتمعات كثيرة ليس لها سوق أوراق مالية نشطة، كما أن شركات القطاع العام لا يتم تكوين رأسمالها عن طريق سوق الأوراق المالية.

وهكذا نجد أن الأسلوب الاستقرائي غالبا ما يتطلب تفكيرا استنباطا مسبقا ولذلك يستخدم الأسلوبين معا كعمليتين متكاملتين في تكوين النظريات، وبحيث إذا استخدم إحداهما في تكوين النظرية يستخدم الآخر في تحقيقها. ومن ناحية أخرى، يجب التنبه إلى أن استخدام المقدمات في الأسلوب الاستنباطي لا يتم بصورة عشوائية أو تخمينية، وإنما يتم تحديدها بناء على أكبر قدر ممكن من الخبرة الأمر الذي يتطلب الركون إلى الأسلوب الاستقرائي لطلب هذه الخبرة. ولذلك ما يفسر لنا ان منهج البحث العلمي يجب الا يعتمد على أي من الأسلوبين - الاستنباطي أو الاستقرائي - بصورة مطلقة، وإنما يجب الجمع بين الاثنين على أن يترك للباحث تحديد درجة التركيز على أي منهما. وهنا يلاحظ أن التركيز على المنهج الاستنباطي من شأنه التوصل إلى نظرية تتميز إلى حد كبير بصفة الشمولية Global Theory نظراً لانطلاقها من أهداف عريضة، أما إذا كان التركيز على الأسلوب الاستقرائي هو الأمر المعتاد فإن النظرية الناتجة سوف تكون غالبا جزئية Partial Theory وذلك نظراً لاعتمادها بالضرورة على جزء من الواقع العملي.

٣ ـ البحث التجريبي : يعتبر البحث التجريبي Experimental Reseach العنصر الثالث الذي يكون مع كل من البحث الاستنباطي والبحث الاستقرائي مكونات المنهج العلمي. وفي النموذج التجريبي يتم الربط بين مقدمات ونتائج النظرية وبين مجريات الواقع العملي. الهدف هو التأكد من مدى إحتواء النظرية على مضمون عملي Factual Content وبالتالي التثبت من صحتها الخارجية Externally Consistent . طبقا للفكر التجريبي، لا يكفي أن تكون النظرية متسقة منطقيا Internally Consistent، بل يجب أيضا أن تكون متصلة بواقع الحياة العملية .Empirical Correspondence، ويتم تحقيق ذلك عن طريق تكوين مقدمات وفروض قابلة للتجريب والاختبار العملي.

ويعتمد البحث التجريبي على تجميع أدلة من واقع الخبرة العملية أو الملاحظة أو اجراء التجارب الميدانية والعملية لإثبات أو نفي صحة بعض المقدمات أو الفروض أو النتائج. ومن هنا كانت اهمية التجريب في أي محاولة لبناء أو تطوير نظرية للمحاسبة وسواء كان الأسلوب المستخدم في البحث أسلوبا استقرائيا أو أسلوبا استنباطيا. والحقيقة أن الدراسات التجريبية تعتبر أمراً ضروريا لتحديد مدى قدرة النظرية على شرح وتفسير الظواهر الخاضعة للقياس، ولتحديد مدى صحة التنبؤات التي توفرها لنا هذه النظرية. إلا أن المشكلة الرئيسية التي تقف عقبة أمام استخدام هذا الأسلوب في مجال المحاسبة، هي صعوبة توافر الشروط الملائمة لاجراء التجارب والاختبارات على النحو المتاح في العلوم الطبيعية. ان اختبار صحة المقدمات والفروض والنتائج يتطلب اجراء تجارب يمكن تكرارها في نفس الظروف وهو أمر من الصعب تحقيقه على الأقل في الوقت الحالي بالنسبة لمعظم العلوم الاجتماعية.

البحوث الوضعية والقياسية:

ذكرنا فيما سبق أن منهج البحث العلمي يعتمد على ثلاثة عناصر: المنطق الاستنباطي، المنطق الاستقرائي، والبحث التجريبي. اوضحنا أيضا أن الأهمية النسبية لهذه العناصر ومدى الاعتماد على أي منها يختلف من باحث إلى آخر وحسب الهدف من نشاطه البحثي واختلاف طبيعة مجال الدراسة. فقد يغلب على بعض البحوث الصفة الاستنباطية مع اعتماد

أقل على الاستقراء والتجريب، وفي بحوث أخرى قد تكون الغلبة للاستقراء والتجريب واعطاء دور ثانوي للمنطق الاستنباطي. إلاّ أنه دائما لا غنى للمنهج العلمي عن تواجد هذه العناصر مجتمعة. ونتيجة لتعدد طرق تطبيق المنهج العلمي على هذا النحو فقد نشأ في مجال المحاسبة نوعين رئيسين من البحوث[1]:

١ ـ البحوث الوصفية أو الوضعية Positive or Descriptive

٢ ـ البحوث القياسية أو التوصيفية Normative or Prescriptive.

طبقا للبحوث الوضعية (الوصفية) ينظر إلى المحاسبة على أنها فرع من فروع المعرفة يعتمد على الاستدلال المنطقي وبصفة خاصة الأسلوب الاستقرائي وعلى البحوث التجريبية مع التركيز على فكرة الحياد في التقرير عن الأحداث الإقتصادية المختلفة. ونتيجة لذلك تتميز البحوث الوضعية بأنها على درجة عالية من الموضوعية. فالدارس هنا يقوم بدور باحث عن الحقائق دون أن يكون لأرائه الشخصية تأثير كبير على طريقة البحث أو على النتائج التي يتوصل اليها.

وبالتالي فإن النتائج والمبادىء التي تتمخض عنها هذه البحوث عادة مالا تكون محل اختلاف كبير ولا تثير جدلا واسعا بين الباحثين. إن الجدل والخلاف بين الاشخاص لايثار الا عندما تكون القضية المطروحة متعلقة بالقيم والاخلاقيات أو بتحديد ما يجب أن تكون عليه الاوضاع.

ونظرية المحاسبة التي تعتمد على البحث الوضعي أو الوصفي هي نظرية تهتم أساسا بما يقوم المحاسب بعمله في التطبيق العملي. فعن طريق ملاحظة ومشاهدة الممارسة العملية يتم استخلاص أوجه الشبه في المعالجات المتعددة لظاهرة معينة وبتجميع عدد كاف من الاستقراءات (القراءات) يمكن الوصول إلى مجموعة من التعميمات المترابطة والتي تصلح كأساس لتكوين النظرية. فمجال البحوث الوضعية هو التطبيق العملي ولذلك فإن هذا النوع من البحوث غالبا ما يترتب عليه نظريات تتعلق أساسا بالجانب الفني للمحاسبة وبالممارسات التي ثبتت فائدتها لمستخدمي التقارير المحاسبية.

---

(1) D.L. Mcdonald, Comparative Accounting Theory, Reading: Addison- Wesly Publishing Co. 1976, PP. 5-8.

ويلاحظ مما سبق أن البحوث الوضعية تتطلب الاعتماد على الأسلوب الاستقرائي في إجراء البحوث. إلا أنه يجب التنبيه أيضا على أنه ليس من الضروري أن ينتج عن النموذج الاستقرائي بحوثا وضعية. فالبحث الاستقرائي قد يبدأ ببعض الملاحظات الاختبارية كما أنه قد يبدأ ببعض الجزئيات الافتراضية التي قد لا تكون قابلة للإختبار. فإذا كان النموذج الاستقرائي مبنيا على ملاحظات يمكن اختبارها عمليا Empirical observations فإن البحث الذي نتوصل إليه سوف يكون بحثا وضعيا أو وصفيا. أي أن البحوث الوصفية يمكن النظر إليها على أنها حالة خاصة من المنهج الاستقرائي.

وتجدر الإشارة هنا إلى أنه يندر تواجد بحوث وضعية بصورة مطلقة. فكما سبق أن أوضحنا يصعب دائما تجنب الرأي الشخصي بالكامل في جميع مراحل البحث العلمي. فإختيار الظواهر موضوع الدراسة، واختيار طريقة البحث وتحديد مجموعة الفروض والمقدمات، وتحديد عدد الاختبارات اللازم اجراؤها، كل ذلك أمور لابد وأن يزحف إليها التقدير والاجتهاد الشخصي وبالتالي نجد أن تصور الباحث لما يجب أن تكون عليه الأوضاع غالبا مايؤثر على دراسته والنتائج التي يتوصل اليها ومهما كان حرصه على الألتزام بالفكر الوضعي أو الوصفي. ان مايجب على الباحث عمله هو وضع الجوانب الشخصية وتصوراته ومعتقداته في أقل الحدود الممكنة.

أما فيما يتعلق بالبحوث القياسية (التوصيفية أو المثالية) فهي لاتهدف الى مجرد الكشف عن الأوضاع القائمة وشرحها وتفسيرها، وإنما تهتم بتحديد ما يجب ان تكون عليه هذه الأوضاع. فهذا النوع من البحوث يعتمد على مجموعة من القيم الأخلاقية والإجتماعية وعلى افتراض أهداف محددة لإحتياجات مستخدمي التقارير المحاسبية. فالحياد والموضوعية هنا ليس لها وزن كبير إذا ما قورنت بتحديد الأمور والأوضاع الواجبة. ولذلك طبقا لهذا النوع من البحوث يجب أن تمتد مهمة المحاسب لتشمل وظيفة تحليل المعلومات الواردة في القوائم المالية. المشكلة الأساسية هنا هي أن القيم يصعب إخضاعها للقياس وبالتالي يصعب التوصل إلى نتائج قاطعة وتصبح نتائج البحوث القياسية مجرد مجموعة من الأنماط العامة Norms. وكما ذكرنا يقوم الدارس في هذا النوع من البحوث بدور مزدوج:

١ ــ دور الباحث عن الحقائق Facts Finder .

٢ ــ دور المحلل والمقيم Interpreter and appraiser .

إن عدم الفصل بين هذين الدورين سوف يؤدي في كثير من الأحيان إلى توجيه البحوث صوب نتائج محددة مقدماً وبحيث تأتي في النهاية مطابقة لمعتقدات الشخص القائم بالدراسة والبحث. ولعل في العبارة التالية ما يوضح لنا أثر الاجتهاد الشخصي وعدم الموضوعية في البحوث القياسية[1].

«It would be silly indeed to argue or quarel about the height of a tree, the weight of a stone, or the distence of a mountain from a certain point. The answer is never won in the triumph of a debate, but rather by the simple steps of measurement. When men do dispute, it is frequently about some problem of moral issue. Is this act proper, right, desirable, good? or is it improper, wrong, undesirable, evil?
Surround these questions with different points of view and you have the possibility of vigorous contreversy».

هذه الانتقادات وغيرها التي وجهت للبحوث القياسية ليس معناها عدم أهمية هذا النوع من البحوث في مجالات دراسية كثيرة. كل ما يعنيه الأمر هو الحاجة إلى جهد أكبر وحرص أشد من قبل الباحث لمراقبة هذه المزالق التي يتعرض لها بحثه. وفي مجال المحاسبة أثبت هذا النوع من البحوث فائدته الكبيرة، بل إنه يمكن القول بأن نمط البحث المحاسبي الغالب منذ الخمسينات وحتى الآن هو البحث القياسي. أمثلة على مدارس الفكر المحاسبي التي تعتمد على البحث القياسي نجدها في المدخل الأخلاقي Ethical approach ومدخل الرفاهية الاجتماعية Social welfare approach .

وتعتمد النظرية القياسية على أسلوب البحث الاستنباطي. إلا أنه يجب التنبيه إلى أن الأسلوب الاستنباطي لا ينتج عنه بالضرورة نظريات قياسية. فكما سبق أن أوضحنا يبدأ النموذج الاستنباطي بمقدمات عامة، وأن هذه المقدمات إما أن تتعلق بحقائق محددة أو تتعلق بمعتقدات أو أهداف عامة. فإذا بدأ النموذج الاستنباطي بمجموعة من الفروض تتعلق بمجموعة من القيم أو الأهداف فإن البحث الناتج سوف يكون بحثاً قياسياً. ولذا يمكن القول

(1) Neal W Klausner and Paul G. Kuntz, Philosophy: The Study of Alterantive Beleifs. The Macmillan company, 1961. p. 604.

أن البحث القياسي هو حالة خاصة من حالات تطبيق المنهج الاستنباطي normative deductivism(٢). ولذلك فإننا نجد أن النظريات القياسية عادة ما تكون مستقلة عن التطبيق العلمي وغالباً ما ينتج عنها توصيات تخرج عن المألوف لدى الممارسين، وفي ذلك ما يفسر لنا بطء تأثير هذه النظريات على الممارسة العملية إذا ما قورنت بتأثير النظريات الوضعية. أن الهدف من وراء البحوث القياسية ليس دراسة الواقع العلمي بغرض تبريره واستخلاص مجموعة من الممارسات التي ثبتت فائدتها في مجال التطبيق، وإنما الهدف هو السعي تجاه ممارسات عملية أفضل عن طريق تحديد المبادىء الواجبة الاتباع Imperatives.

وفي المحاسبة هناك مجال لاستخدام كل من البحوث الوضعية والقياسية. بل إنه يمكن القول أن البحوث المحاسبية تأتي غالباً من الاثنين مع اختلاف في درجة التركيز المعطاة لكل منها. فالبحوث القياسية نظراً لأنها تعتمد على قيم وأهداف فهي مفيدة في مجال تحديد ما يجب أن يكون عليه التطبيق العملي ولو في المدى الطويل. أما البحوث الوضعية فنظراً لكونها خالية من الاعتبارات القيمية فهي تتميز بدرجة عالية من الحياد والموضوعية وتهتم أساساً بشرح وتبرير الممارسات القائمة. وتواجد كلا النوعين من البحوث ليس قاصراً على مجال المحاسبة. ففي علم الاقتصاد مثلاً توجد النظرية الخاصة بالرفاهية الاقتصادية Welfare economics جنباً إلى جنب مع النظريات الاقتصادية الوضعية Positive economics. وكما ذكرنا كان الاهتمام المحاسبي فيما مضى قاصراً على البحوث القياسية. ورغم أن هذا الاتجاه لازال مأخوذاً به في البحوث المعاصرة كما يتضح من الاهتمام بتحديد أهداف التقارير المالية وبناء الإطار المفاهيمي للمحاسبة، إلا أنه في نفس الوقت هناك اتجاه يتزايد الآن نحو الاهتمام أيضاً بالبحوث الوضعية. ذلك لأنه ثبت للباحثين في مجال المحاسبة أهمية البحوث الوضعية بصفة خاصة في مجال تطوير الجانب التطبيقي. فمن طريق الدراسة الموضوعية للممارسات التطبيقية يمكن استخلاص تلك الأدوات المفيدة كما يمكن تحديد مجالات التعارض في مجال التطبيق العملي. ومن الطبيعي أن حسم مجالات الاختلاف والتعارض هذه يتطلب منا اللجوء إلى أسلوب البحث القياسي حيث يمكن ارجاع هذه الخلافات إلى الأهداف المحددة وهكذا من الطبيعي أن دراسة التعارض في البدائل المستخدمة واستبعاد الغير مرغوب منها إنما هي دراسة قياسية

---

(٢) Yu, Structure of Accounting theory, Op. cit., p. 125

بطبيعتها حيث يتم تحديد الآثار السلوكية للمعلومات المحاسبية تحت كل بديل سواء على المستوى الفردي أو على المستوى الكلي Behavioral and Economic Consequences . وهكذا يتضح لنا اهمية اتباع كل من أسلوبي البحث القياسي والبحث الوضعي في مجال المحاسبة.

المبحث الرابع
القياس في المحاسبة

يعتبر القياس عنصراً أساسياً من عناصر البحث العلمي، فبدونه لا يمكن اختبار صحة الفروض والنتائج. ومن ناحية أخرى يعتبر القياس أحد وظائف المحاسبة الأساسية، ونتيجة له تكتسب المعلومات المحاسبية اهمية خاصة في المجتمع المالي. ولعل مما يؤكد على ما سبق أن كثيراً من الدراسات المحاسبية تعتبر القياس أحد الفروض العلمية الأساسية للمحاسبة[1].

والتعريف العام للقياس هو أنه مقابلة أو مطابقة أحد جوانب أو خصائص Attributes مجال معين بأحد جوانب أو خصائص مجال آخر. وتتم هذه المقابلة أو المطابقة Mapping باستخدام الأرقام أو الرموز وذلك طبقاً لقواعد معينة[2]. وفي العلوم الاجتماعية تعبر الأرقام (أو الرموز) عن تقارير أو درجات أو كميات، كما أنها تعكس مفاهيم وصفية بجانب المفاهيم الكمية. ويفضل الباحثون دائماً المقاييس الكمية ذلك لأن التعبير عن خاصية معينة من خصائص الشيء المراد قياسه تعبيراً كمياً يزيد من دقة التعاريف التي نحصل عليها الأمر الذي يترتب عليه زيادة تفهمنا لهذا الشيء. أي أن استخدام النظام العددي في عملية القياس يعتبر أمراً حيوياً في مجال البحث العلمي. ومن ناحية أخرى نجد أن القياس الكمي يساعدنا

---

(1) See for example;
— Raymond J. Chambers, Accounting Evaluation and Economic Behavior, Englewood Cliffs. N.J: Prentice - Hall, Inc. 1966, PP. 101 - 102.
— Richard Mattessich, Accounting and Analytical Methods, Mesurement and Projection of Income and Wealth in the Micro and Macro Economy, Homewood, Ill. Richard D. Irwin, Inc., 1964, P. 52
— Mourice Moonitz, A.R.S No. I, The Basic Postulates of Accounting. A.I.C.P.E....... .
— Accounting Principles Boards. Statement No. 4....., P. 29.

(2) Robert R. Sterling. Theory of the Measurment of Enterpirise Income, Kansas, 1970, PP. 77 - 78.

على تطبيق قواعد المنطق الرياضي Mathimatical Logic إذ أن القياس الكمي شرط مسبق لإمكان إجراء العمليات الحسابية والرياضية المختلفة.

وهكذا نجد أن المكونات الرئيسية لعملية القياس هي:

١ ـ الجانب الأول: ويختص بتحديد الخواص التي يراد قياسها، حيث إننا لا نخضع للقياس الأشياء أو الظواهر ذاتها ولا حتى جميع خواصها وخصائصها وإنما عادة ما يكون الاهتمام منحصراً في خاصية معينة أو مجموعة معينة من الخواص ذات الصلة بالدراسة. فعملية القياس بالنسبة للأصول مثلاً ليست موجهة نحو تحديد وزنها أو طولها أو مساحتها وإنما الخاصية التي يهتم المحاسب بقياسها فيما يتعلق بالأصول هي ما تحويه هذه الأصول من خدمات متوقعة (قيمتها).

٢ ـ الجانب الثاني: ويختص بتحديد نظام القياس ويمثل الجانب الفني للقياس ويتطلب تحديد الآتي:

(أ) تحديد وحدة القياس. والشرط الأساسي الذي يجب مراعاته من وجهة نظر القياس هي أنّ تكون هذه الوحدة ثابتة ومتجانسة وحتى تكون المقاييس الناتجة قابلة للمقارنة وللتجميع Additive. ومن المعروف أن وحدة القياس في المحاسبة هي وحدة النقد التي يجرى بها التعامل.

(ب) تحديد قواعد التعبير الكمي عن الخصائص والظواهر والعلاقات. أي تعيين أرقام للتعبير عن الخصائص المراد قياسها وهنا نجد أن النظام الذي يستخدم في ترتيب الأشياء من حيث خواصها وتحديد مقادير وكميات هذه الخواص هو النظام العددي Numerical System.

ويجدر التأكيد هنا أن الجانب الأول يمثل جانب النظرية والذي يختص بتحديد الخصائص والعلاقات، أما الجانب الثاني فيمثل النواحي الفنية لعملية القياس. والتأكيد على الجانبين من الاهمية بمكان حيث أن النظرية بدون قياس هي فكر تخميني بحت كما أن القياس الغير مبني على نظرية يعتبر عملاً غير هادف. ومن ناحية أخرى يجب التأكيد على أهمية التميز

بين الجانبين. أن تحديد المفاهيم والمضامين العلمية يجب الا يتأثر بمشاكل القياس وإلا انعكس ذلك على مدى اصالة الفكر الذي نصل إليه. ومن ناحية اخرى يجب الا يتقيد تطوير نظم القياس بمستوى الفكر (النظرية) المتاح في أي وقت من الأوقات لأنه قد يترتب على ذلك تجميد للتطور اللازم في هذه النظم. ولعل في الفقرة التالية ما يؤكد هذه النقطة[1]:

«First, there is a conceptual category of problems involving the isolation and precise defintition of the properties that will be measured.

- Second, there is a seperate category of methodological problems involving the determination of appropriate measurement procedures to be employed in assigning numbers to represent those properties.

...... if the two types of problems are confused with each other and treated as being essentially one, it is likely that one or the other of the problem areas will go generally unresolved».

وسوف نتناول في هذا الفصل النواحي الفنية لعملية القياس.

نظم القياس: تتعدد نظم القياس مع تعدد الطرق التي يتم بها تعيين (مطابقة) الأرقام لملاحظات عالم الواقع. وتستخدم خصائص نظام الأعداد الحقيقية كأساس لتبويب أنواع نظم القياس المختلفة. والخصائص التي يمكن على أساسها تصميم نظام القياس هي كما يلي:

١ ـ خاصية ترتيب الأعداد: أي أن الاعداد مرتبة وبحيث أن أي عدد إما أن يكون أكبر من أو أصغر من أو مساوي عدد آخر.

٢ ـ خاصية ترتيب الفروق أو الفترات بين الأعداد: أي أن تكون الفروق أو الفترات بين الأعداد مرتبة بمعنى أن الفترة بين أي زوج من الأعداد تكون إما أكبر من أو أصغر من أو تساوي الفترة بين أي زوج آخر من الأرقام.

٣ ـ خاصية توافر نقطة الأصل: أي أن سلاسل الأعداد لها نقطة أصل متميزة هي نقطة الصفر.

(1) Kermit Larson, «Implications of Measurement Theory on Accounting Concept Formulation» The Accounting Review, January 1969, P. 44

ويؤدي الجمع بين هذه الخصائص الثلاثة - الترتيب، المسافة أو الفترة ونقطة الأصل - إلى تكوين نظم قياس مختلفة وذلك على النحو التالي(١):

اسم النظام	خصائص النظام	العملية التجريبية الأساسية
١ - اسمي (Nominal)	لا ترتيب ولا مسافة ولا نقطة أصل.	تحديد تساوي الأشياء أو الخصائص.
٢ - ترتيبي (Ordinal)	يوجد ترتيب ولكن لا يوجد تحديد المسافة أو نقطة أصل متميزة.	تحديد القيم الأكبر من والأقل من.
٣ - فترى (Interval)	يوجد ترتيب وتحديد للمسافة ولكن لا يوجد نقطة أصل متميزة.	تحديد تساوي الفترات أو الفروق الفاصلة بين الأشياء أو الخصائص.
٤ - نسبي (Ratio)	يوجد ترتيب ومسافة ونقطة أصل متميزة.	تحديد تساوي النسب بين قيم الأشياء أو الخصائص.

وفيما يلي نتناول خصائص كل من هذه الأنظمة بشيء من التفصيل :

(أ) القياس الأسمي : وهنا نستخدم الأرقام كأسماء لتمييز العناصر كما في حالة ترقيم لاعبي الكرة في الفريق أو ترقيم الحسابات. الخاصية الأساسية التي يتم تحديدها هنا هي خاصية تميز وتعريف عناصر فئة معينة كأن نعطي مفردات الأصول الرقم (١) ومفردات الخصوم الرقم (٢) ومفردات الايرادات رقم (٣) ومفردات المصروفات رقم (٤).

وعلى ذلك فإن استخدام النظام العددي هو بغرض تبويب وتصنيف المفردات والمثال الواضح على ذلك نجده في دليل الحسابات Chart of accounts للوحدة المحاسبية. وتعين

(١) S S. Stevens, -Mathematics, Measurment, and Psychophsics-. Handbook of Experimental Psychology, ed. s s Stevens, John Willey & Sons, Inc. 1951, P. 25.

الأرقام للعناصر أو الخصائص المختلفة في هذا النظام لا يأتي عشوائيا وإنما يجب أن يخضع لقاعدة أساسية وهي أن لا يعطي الرقم الواحد لأي عنصر أو خاصية أخرى خلاف تلك التي عين لها. ويعد نظام القياس الأسمي أقل نظم القياس قوة حيث أنه لا يوفر معلومات عن ترتيب العناصر والمسافات القائمة بينها كما أنه ليس له نقطة أصل حسابية وبالتالي لا يمكن اجراء أي عمليات رياضية على ناتج هذا النظام. وطالما أن التعبير الكمي الوحيد الذي يوفره هذا النظام هو عدد الحالات التي تنتمي لكل مجموعة، أي الحالات المتساوية ـ خاصية التساوي ـ فإن أقصى تحليل يمكن استخدامه هنا هو المنوال باعتبار هذا الاخير مقياس للنزعة المركزية ـ أي يمكن تحديد أي الفئات بها أكبر عدد من العناصر.

(ب) القياس الترتيبي: في هذا النظام تستخدم الأرقام (الرموز) لتبين مراكز العناصر أو الخصائص تجاه بعضها البعض. ويلزم هنا وجود ترتيب طبيعي للخصائص التي يراد قياسها. وعلى ذلك يشمل هذا النظام خاصية الترتيب الطبيعي بالاضافة إلى خاصية التميز التي ترتبط بالنظام الأسمي. ويمكن استخدام هذا النظام إذا توافرت خاصية التعدي وهي: إذا كان (أ) أكبر من (ب)، وكان (ب) أكبر من (جـ) فإن (أ) أكبر من (جـ). وهكذا فإن النظام الترتيبي يبين لنا العناصر الأكبر من والعناصر الأصغر من بالاضافة للعناصر التي تساوى، إلا أنه لا يمكن تحديد مقدار الكبر أو الصغر. أي أن الفرق بين المرتبة (أ) والمرتبة (ب) قد يزيد أو يقل عن الفرق بين المرتبة (ب) والمرتبة (جـ). والصورة العامة لهذا النظام هي:

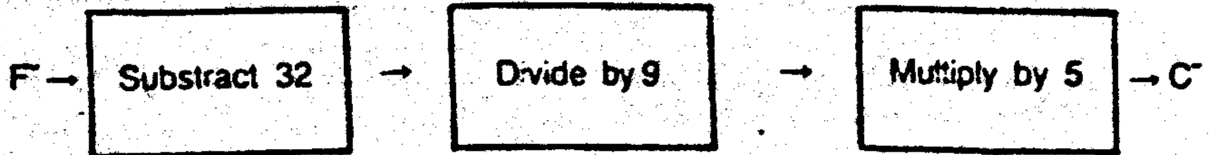
(أ) > (ب) > (جـ) أو (٦) > (٨) > (٤٠)

والقياس الترتيبي كما هو واضح يضع العناصر في درجات تكون فيما بينها سلما تفضيليا وهو بهذا يمثل أول مرحلة هامة من مراحل القياس الكمي. إلا أنه يلاحظ أن القياس الترتيبي لا يعطينا معلومات عن الحجم المطلق للعناصر. بمعنى أنه على الرغم من أن هذا النظام يخبرنا أن (أ) أطول أو أثقل من (ب) ولكن لا يخبرنا أي شيء عن مقدار طول أو ثقل كل من (أ) و (ب). وطالما أن التعبير الكمي الممكن في هذا النظام هو فقط ترتيب العناصر فإن أقصى تحليل يمكن اجراؤه هو الوسيط كمقياس للنزعة المركزية باعتبار أن هذا القياس

الاحصائي يختص بتحديد وضع كل عنصر بالنسبة للعناصر الأخرى في المجموعة. والمثال الواضح على استخدام نظام القياس الترتيبي في المحاسبة هو ترتيب أصول الميزانية حسب درجة سيولة كل أصل بالنسبة للأصول الأخرى.

(جـ) القياس الفتري: في هذا النظام تستخدم الأرقام لتعكس الفروق بين العناصر بدءاً من نقطة صفر تحكمية. ويقصد بنقطة الصفر هنا نقطة إنعدام محتوى العنصر من الخاصية موضوع القياس. وبالتالي يمكن تحديد فترات متساوية بين العناصر. ويمتلك هذا النظام قوة النظم الأسمية والترتيبية بالاضافة إلى شموله لخاصية تساوي الفترات. والمثال التقليدي على استخدام هذا النظام هو قياس درجات الحرارة، حيث نجد نظم قياس مختلفة مع اختلاف نقطة الأصل. فنقطة الأصل في القياس المئوي أي نقطة تجمد الماء هي (الصفر)° في حين أن نقطة الأصل هذه في النظام الفهرنهيتي هي عند (٣٢)°. لاحظ أن اختيار نقطة الأصل في كل نظام مختلفة، ولكن نظرا لتساوي الفترات في كل نظام فإنه يمكن ترجمة القياسات من نظام لآخر وذلك على النحو التالي:

الدرجة المئوية = ٥ / ٩ (الدرجة الفهرنهيتية ـ ٣٢)



وهكذا نجد أنه يوجد نقطة أصل في نظام الفهرنهيت Fahrenheit إلا أنه قد تم اختيارها على أساس تحكمي بحت. هذه الطبيعة التحكمية في اختيار نقطة الأصل الصفرية تحد من استخدام خاصية النسب في القياسات الفترية. في هذا النظام الخاص بقياس الحرارة لا يمكن القول أن الحرارة عند (٥٠)° ضعفها عند (٢٥)° ذلك على الرغم من أنه يمكن التعبر عن الفروق كنسب أو مضاعفات. فمثلا ارتفاع الحرارة من ٦٠° إلى ٨٠° يمثل ضعف ارتفاعها من ٦٠° إلى ٧٠. ونتيجة لخاصية تساوي الفترات نجد أن هذا النظام يمكننا من استخدام أدوات إحصائية أقوى من النظم السابقة للتعبير عن خاصية النزعة المركزية مثل الوسط الحسابي والانحراف المعياري لمقياس التشتت. وفي المحاسبة يمكن استخدام القياس الفتري للتعبير عن سلوك التكاليف شبه المتغيرة والتي تأخذ الصيغة العامة الآتية:

ص = م س + جـ

حيث ص = التكاليف، س = مستوى النشاط، م > الصفر الطبيعي.

(د) القياس النسبي: في هذا النظام تستخدم الأرقام لتعكس النسب بين قيم العناصر وذلك نتيجة استخدام نقطة الأصل المطلقة أي عند نقطة الصفر الطبيعي. وعلى ذلك يتمتع هذا النظام بخواص النظم السابقة بالاضافة إلى خاصية الصفر أو نقطة الأصل المطلقة. ولذلك يعتبر هذا النظام أقوى نظم القياس المتاحة، إذ أنه يمكن الاعتماد عليه في تحديد القيم المطلقة للمتغيرات موضوع الدراسة. الشيء الوحيد التحكمي (غير الطبيعي) في هذا النظام هو اختيار وحدة القياس: مثل الكيلومتر أو الميل في قياس المسافات، الكيلوجرام أو الرطل في قياس الأوزان، المتر أو الياردة في قياس الأطوال، وحدة النقد لقياس القيم الاقتصادية للموارد... وهكذا. ويتم تحديد الأرقام للخواص المراد قياسها طبقا لهذا النظام بحيث تحقق تساوي النسب (١٠ / ٥ = ٨ / ٤).

ونتيجة للخواص السابقة نجد أن هذا النظام يمكننا من استخدام جميع الأساليب الاحصائية مثل الوسط الهندسي كمقياس للنزعة المركزية، كما أن هذا النظام يوفر لنا مقاييس يمكن اخضاعها لكافة العمليات الحسابية التي تجرى على الأعداد الحقيقية. الشرط الوحيد الذي يجب توفره حتى نضمن قابلية المقاييس لاجراء هذه العمليات الحسابية هي ثبات وتجانس وحدة القياس المستخدمة.

وفي مجال المحاسبة نجد أن اختيار وحدة القياس يضع المحاسب أمام نوعين من القياس: القياس العيني والقياس المالي. ومن المعروف أنه يفضل دائما وبشتى الطرق الممكنة أن يستخدم المحاسب وحده النقد التي يجرى بها التعامل في الزمان والمكان. إلا أن القياس المالي ليس ميسورا في جميع الأحوال، فمثلا ليس في الامكان حتى وقتنا هذا التعبير ماليا وبطريقة موضوعية عن ظواهر مثل مستوى الجودة النوعية أو مستوى كفاءة الطاقة البشرية لدى الوحدة المحاسبية. ومن ناحية أخرى يلاحظ أن القياس المحاسبي طبقا لنظام النسبي قد يكون قياسا فعليا Assessment أو قياسا تنبؤيا Predictive[1].

---

(1) Raymonds Chambers, «Measures and Values: A Reply to Professor Staubus,» The Accounting Review, April, 1968, P. 246

مثال عن القياس الفعلي نجده في تحديد قيمة المخزون السلعي في تاريخ معين أما بالنسبة للقياس التنبؤي فنجد أن دخل الفترة المحاسبية الحالية قد يكون بغرض استخدامه كأساس للتنبؤ بمقدار التوزيعات المتوقعة خلال الفترة التالية.

موضوعية القياس: الموضوعية صفة أساسية في القياس المحاسبي وذلك نظرا لأن ذلك من شأنه تأكيد الثقة في المعلومات المحاسبية. كلما زادت الموضوعية كلما زادت امكانية الاعتماد على المقاييس والمعلومات التي نحصل عليها. وعلى الرغم من هذه الأهمية، إلا أنه هناك عدم اتفاق بين المحاسبين على مفهوم موحد للموضوعية. ويمكن حصر المعاني الأساسية المتداولة بين المحاسبين فيما يلي:[1]

١ ـ القياس الموضوعي هو القياس الذي لا يعتمد على شخصية القائم بعملية القياس Impersonal. أي أنه يجب أن يكون القياس مستقلا ومتواجد خارج التصور الذهني للمحاسب.

٢ ـ القياس الموضوعي هو ذلك القياس الذي يتوفر له دليل اثبات يمكن التحقق منه Verifiable evidence.

٣ ـ القياس الموضوعي هو القياس الذي يمكن التوصل إليه من قبل أي محاسب آخر يستخدم بصورة مستقلة نفس قواعد وأسلوب القياس. أي أنه للتثبت من صحة النتائج يجب أن يكون القياس المحاسبي قابلا للتكرار Replication.

٤ ـ القياس الموضوعي هو ذلك القياس الذي لا يختلف المحاسبون كثيرا عليه. أي أنه ذلك القياس الذي يتصف بقدر ضئيل من التشتت من حيث القيمة.

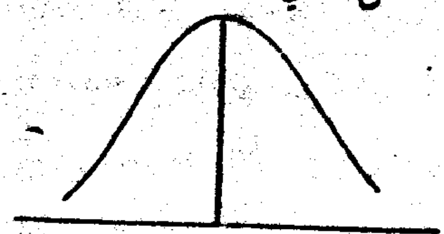
بالنسبة للتعريف الأول يلاحظ أنه يتطلب الانفصال التام بين المقاييس الناتجة وبين شخصية القائم بعملية القياس. هذا التعريف يركز على ضرورة استبعاد كافة احتمالات الاجتهاد الشخصي من قبل المحاسب. واضح أن هذا الانفصال التام يعتبر من الأمور شبه المستحيلة في مجال المحاسبة حيث هناك مواقف عديدة تستدعي من المحاسب الركون إلى تقديره واجتهاده الشخصي.

---

(1) Eldon S. Hendriksen, Accounting Theory, op. cit. p. 78.

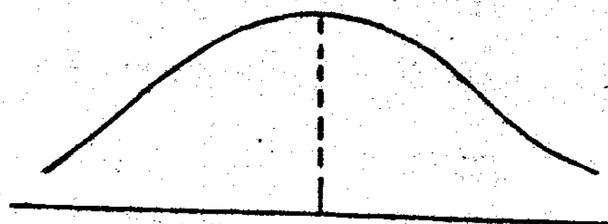
أما عن التعريف الثاني فيركز على دليل الاثبات وليس على ذات القياس. وتكمن الخطورة هنا في أن دليل الاثبات الذي يقع عليه الاختيار قد يكون فعلاً قابلاً للتحقق منه إلا أن اختيار هذا الدليل وتفضيله عن غيره من الأدلة البديلة قد يعتبر في حد ذاته عملاً غير موضوعي. فمثلاً على أي أساس يتم تفضيل تمام مرحلة البيع على تمام مرحلة الإنتاج كأساس لتحديد وقياس إيرادات الفترة المحاسبية. فالقدرة على التحقق من دليل الاثبات لا يقطع بصحة طريقة القياس ولا صحة النتائج Validity التي نصل إليها. أقصى ما يمكن التوصل إليه هو الاعتماد عليها لأغراض المراجعة والتدقيق للإطمئنان على أن قاعدة القياس التي تم اختيارها قد طبقت بعناية ودون أن يتأثر هذا التطبيق بميول واتجاهات الشخص القائم بعملية القياس. لاشك أن القدرة على التحقق من القياس شيء والقدرة على التحقق من دليل الاثبات شيء آخر.

وبالنسبة للتعريف الثالث فمن شأنه أن الموضوعية تتحقق إذا ما قام شخصين (أو أكثر) مؤهلين تأهيلاً علمياً ومهنياً بعملية القياس بصورة مستقلة عن بعضها البعض وبحيث يصلا إلى نفس النتائج. فالموضوعية طبقاً لهذا التعريف ترتبط بإمكانية التثبت. وإمكانية التثبت هي مفهوم يتعلق بمدى تباين Dispersion القياسات المحاسبية لظاهرة معينة. فهي تتضمن فكرة الإجماع Consensus أو اتفاق النتائج التي يتوصل إليها المحاسبون. فكلما قل التباين في القياسات كلما كان ذلك دليلا على إمكانية التثبت من هذه القياسات. ومن هنا تأتي أهمية التعريف الرابع للموضوعية. طبقاً لهذا التعريف ينظر للقياسات على أنها تمثل توزيعاً معتدلاً طالما أنها خالية من التحيز الشخصي. وعليه يمكن قياس الموضوعية كمياً عن طريق تحديد مدى تشتت القيم حول الوسط الحسابي لهذه القيم. من الطبيعي أن طريقة القياس التي ينتج عنها درجة تشتت أقل في النتائج تعتبر طريقة أكثر موضوعية. ويمكن تصوير هذا المضمون بالشكل التالي:



$\bar{س} = ٥٠$

نظام قياس (أ)



$\bar{س} = ٥٠$

نظام قياس (ب)

من الواضح أن نظام القياس (أ) يعتبر أكثر موضوعية من نظام القياس (ب) ذلك على الرغم من أن قيمة الوسط الحسابي واحدة طبقاً للنظامين $\bar{س}$ = ٥٠.

والصيغة العامة لقياس الموضوعية طبقاً لهذا المفهوم هي[1]:

$$ع^{٢} = \frac{١}{ن} \; مجـ (س - \bar{س})^{٢} \quad \cdots\cdots\cdots\cdots (١)$$

حيث ن = عدد مرات إجراء عملية القياس باستخدام نظام معين (المشاهدات)

س = قيمة القياسة لكل مشاهدة

$\bar{س}$ = المتوسط الحسابي لقيم المشاهدات المختلفة

$ع^{٢}$ = التباين

وعلى ذلك عن طريق تحديد ($ع^{٢}$) لطرق القياس المختلفة يمكننا اختيار تلك الطريقة التي تحقق لنا أكبر درجة من الموضوعية. ويلاحظ أيضاً على التحليل السابق أن الموضوعية بهذا المعنى ماهي إلا تعبير عن مدى إمكانية التحقق Verifiability من القياس الناتج. ويلاحظ هنا أن الأدب المحاسبي قد اتجه حديثاً نحو استخدام مصطلح إمكانية التحقق بدلاً من الموضوعية كمعيار للمفاضلة بين طرق القياس البديلة وأثرها على جودة المعلومات المحاسبية. إلا أنه في نفس الوقت يلاحظ أن هذا الاتجاه الحديث يطالب بتوفر خاصية الحياد Neutrality جنباً إلى جنب مع خاصية القابلية للتحقق كشروط يلزم توافرها من أجل دعم الثقة Reliability في المعلومات المحاسبية وزيادة إمكانية الاعتماد على هذه المعلومات[2].

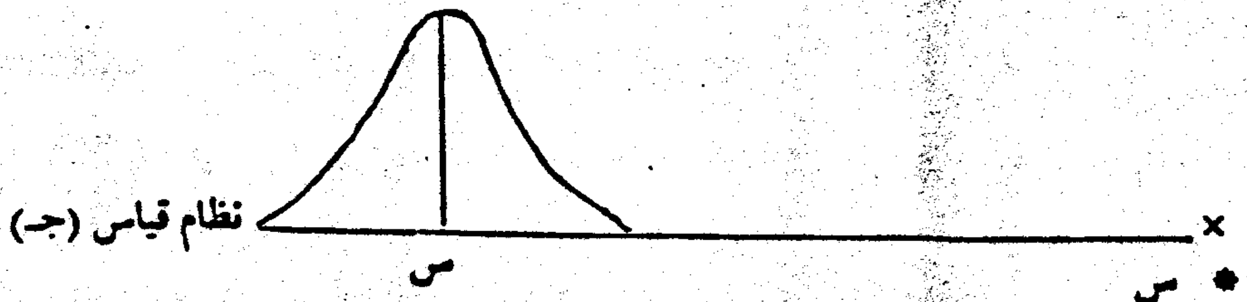
وعنصر التحيز يمكن أيضاً إخضاعه للقياس الكمي وبصفة خاصة عن طريق الاعتماد على الأساليب الاحصائية. فمثلاً استخدام الحيطة والحذر سوف ينتج عنه دائماً تحيز في القياس المحاسبي في اتجاه التخفيض المتعمد في قيمة عناصر الأصول وفي الدخل الدوري. وبالتالي فإن استخدام المعلومات المحاسبية في ظل هذا الأسلوب سوف ينتج عنها دائماً

---

(1) Yuji Ijiri, and Robert Jaedicke, «Reliability and Objectivity of Accounting Methods», The Accounting Review, July, 1966, pp. 474 - 483.

(2) FASB, Statement of Financial Accounting Conepts, Qualitative Characteristics of Accounting Information, SFAC 2, 1980.

تقديرات متحيزة وبالتالي لا يمكن الاعتماد عليها. والتحيز Bias في القياس بهذا المعنى يمكن تصويره بالشكل التالي:





فعلى الرغم من أن نظام القياس (جـ) يعتبر أكثر قابلية للتحقق (أقل تشتتا) من النظام (د) إلا أنه أكثر تحيزاً وذلك نظراً لأنه يعطينا قياسات (س) دائماً أكثر بعداً عن القيم الحقيقية للمتغير موضوع القياس (س*). فمثلاً يمكن أن يكون النظام (جـ) ممثلاً لنظام قياس الدخل باستخدام أساس التكلفة التاريخية Historical cost إذ أنه من المعروف أن تطبيق أساس التكلفة التاريخية لا يؤدي إلى اختلافات كثيرة في النتائج بين المحاسبين ولكنه في نفس الوقت يؤدي إلى أرقام محاسبية بعيدة عن الحقيقة في ظل تغيرات الأسعار. وعلى عكس ذلك يمكن أن يكون النظام (د) نظام قياس لدخل الوحدة المحاسبية على أساس القيم الجارية وهو أساس وإن كان يتطلب الاعتماد على التقدير وبالتالي اختلاف النتائج بين المحاسبين بشكل واسع إلا أنه عادة ما ينتج عنه تقدير أقرب إلى الصحة وخاصة في ظل تغيرات الأسعار.

والصيغة العامة لتحديد درجة التحيز هي كما يلي[1]:

ت = $(س - س^*)^2$ .... (٢)

حيث ت = مقياس التحيز

(1) Ijiri and Jaedicke, op. cit., p. 481.

س = القياس الناتج من النظام المتبع

س* = القيمة الحقيقية للمتغير موضوع القياس

وترتيباً على ما سبق نجد أن درجة الاعتماد على المقاييس أو درجة الثقة فيها إنما تأتي لمحصلة الخاصيتين السابقتين وهما:

١ ـ خاصية القابلية للتحقق من القياس.

٢ ـ خاصية عدم التحيز.

وإذا رمزنا لدرجة الاعتماد على المقاييس بالرمز ع فإن:

ع = م + ت

التقدير وعدم التأكد: ذكرنا فيما سبق أن وحدة القياس المستخدمة في المحاسبة هي وحدة النقد التي يجري بها التعامل وإن القياس المحاسبي لذلك هو قياس مالي. ولتغطية الجوانب المختلفة للقياس المالي لابد من الاعتماد على مجموعتين من الفروض: فروض تتعلق بالكميات وأخرى تتعلق بالأسعار. أي أن المقاييس المحاسبية هي مجرد تقديرات وأن هذه التقديرات أيضاً عرضة للتغير من وقت لآخر. أمثلة على التقديرات المحاسبية نجدها في الآتي:

١ ـ المدينين وأوراق القبض، حيث يتم تقدير الديون المشكوك في تحصيلها.

٢ ـ المخزون السلعي، حيث يتم تقدير نسبة الربح العادي لأغراض تطبيق قاعدة التكلفة أو السوق أيهما أقل.

٣ ـ العقود، حيث يتم تقدير درجة الاكتمال بالنسبة للأعمال تحت التشغيل في شركات المقاولات.

٤ ـ الأصول الثابتة، حيث يتم تقدير العمر الإنتاجي للأصل وتقدير قيمة الخردة في نهايته وتقدير نمط توزيع القيمة الإستهلاكية على الفترات المختلفة.

٥ ـ الموارد الطبيعية، حيث يقدر الاحتياطي من المورد الطبيعي بغرض تقدير معدل النفاذ.

٦ ـ الأصول غير الملموسة، حيث تقدر الفترة التي سوف تستفيد من وجودها.

٧ ـ الالتزامات عن ضمان المنتجات، حيث تقدر التكاليف المتوقعة لخدمة هذه الضمانات.

٨ ـ الالتزامات العرضية، حيث يقدر احتمال وقوعها وكذلك مبلغ الالتزام.
٩ ـ التكاليف غير المباشرة، حيث يقدر نصيب وحدة المنتج النهائي منها.
١٠ ـ التكاليف النمطية أو المعيارية، حيث يقدر مستوى الكفاية ومستوى الأسعار لتحديد هذه التكلفة مقدماً.

وهكذا نجد أن التقدير يلعب دوراً هاماً في قياس المعلومات المحاسبية، والقائمة السابقة مجرد عينة لتفهم حقيقة أساسية وهي أن المعلومات المحاسبية تعتمد على إجراءات قياس غير مؤكدة، وبالتالي فإن تحقيق الدقة المطلقة في القياس المحاسبي يعتبر أمراً مستحيلاً.

ومن ناحية أخرى، يجب التنبيه إلى أن تحقيق درجة عالية من الدقة في القياسات المحاسبية قد يتعارض مع اعتبارين هامين[١]:

(أ) التزامن Timeliness، أي ضرورة توفير المعلومات في وقت مناسب.
(ب) تكلفة القياس، أي يجب أن تتحقق درجة الدقة المرغوبة في حدود نفقة محتملة.

فعملية اتخاذ القرارات غالبا ما تكون محددة بقيد زمني معين ولذلك فإن المعلومات المحاسبية يجب توفيرها في الوقت الملائم لاستخدامها ولو كان ذلك على حساب مستوى الدقة التي نحصل عليها. كذلك نجد أن الدقة ولو أنها خاصية مرغوب فيها نظرا لأنها تزيد من درجة الاطمئنان والاعتماد على المعلومات إلا أن تحقيق الدقة في القياس لا يتم دون تحمل تكلفة. وعادة ما يكون هناك تعارض بين سرعة انتاج المعلومات وبين تكاليف انتاجها. هذا الجانب الأخير يمثل ما يعرف في الكتابات المحاسبية بمبدأ اقتصاديات المعلومات Economics of Information.

وهكذا نجد أن عملية القياس في المحاسبة عملية معقدة ومتشابكة كما أنها غالبا ما تكون عرضة لحدوث الأخطاء. ولقد كان نتيجة لذلك ورغبة من جانب المحاسب لتطوير قياساته وبصفة خاصة لتحديد مدى الخطأ في هذه القياسات، أن اتجه الاهتمام نحو زيادة الاعتماد على الأساليب الاحصائية. وكما هو معروف، يقوم الأسلوب الاحصائي على دراسة

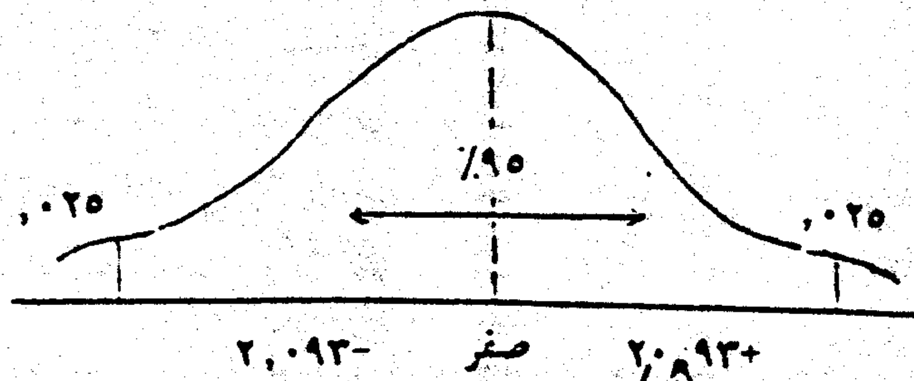
---

(1) Daniel McDonald, «Feasibility Criteria for Accounting Measures», The Accounting Review, October, 1967, pp. 662-679.

عينـة من الظواهـر بدلا من دراسـة المجتمع بكـامله، ولذلـك فإن هـذا الأسلوب يعتـبر أداة اقتصـادية للقياس ذلك بالاضافة إلى أنه يمكننا من تحديد درجة الخطأ في المقاييس الناتجة.

فمن المعروف احصائيـا، أنه هنـاك عوامـل كثيرة لا يمكن حصرهـا تؤدي إلى تذبـذب القيمة في نطاق مدى معين. فمثـلا في مجال تحـديد انحـرافات التكـاليف ليـست كل زيـادة في التكاليف الفعلية عن التكاليف النمطية (المعيارية) يعتبر انحـرافا جـوهريـا يستحق الدراسـة بغرض تحديد أسـبابه. فهناك مدى Range معين تلعب فيه الصـدفة دوراً كبيراً وبالتالي لا تعتبر الانحرافات جوهرية إلا في حالـة خروجهـا عن هذا المـدى. بمعنى آخر، يجب ألا ينـظر إلى التكلفة النمطية على أنها نقـطة محددة Point measure وإنما يجب أن ينظر إليهـا على أنها قيمـة تتراوح داخل نطاق أو مدى معين.

وإحصائيا، هناك علاقـة بين حـدود مدى القيـاس وبين درجـة الثقة في القيـاس وهي بالطبـع مفاهيم عـلى درجة عـالية من الأهميـة في مجال المحـاسبة. والشـكـل التالي يـوضح لنـا العلاقة بين المدى وبين حدود الثقة :



من هذا الشكل نجد أن حدود الثقة في القياس تكون ٩٥٪ اذا ما كان المدى مـساويا :

± ١،٩٦ ∝ أو تقريبا ± ٢ ∝

حيث ∝ = الخطأ المعياري

وبالتطبيق على مثال التكاليف المعيارية (النمطية) يمكن توضيح ذلك كما يلي:

التكلفة النمطية = ٢٠

الخطأ المعياري = ٤

∴ المـــدى = ٢٠ ± ٢ (٤) = ٢٠ ± ٨

أي أن التكلفة النمطية تتراوح ما بين ١٢ و ٢٨ وأن أي انحراف في التكلفة لن يكون جوهرياً - أي غير راجع للصدفة وأخطاء القياس - إلا إذا زادت التكلفة الفعلية عن ٢٨ أو انخفضت عن ١٢.

هذا عن مشاكل التقدير في القياس المحاسبي وكيفية الاستعانة بالأساليب الاحصائية لقياس أخطاء التقدير. أما بالنسبة لظاهرة عدم التأكد وأثرها على القياس المحاسبي فإن موقف المحاسب منها كان عن طريق استخدام سياسة الحيطة والحذر Conservatism.

«Frequently assets and liabilities are measured in a context of Significant Uncertainties, Historically, managers, investors, and accountants have generally preferred that possible errors in measurement be in the direction of understatement rather than overstatement of net income and not assets. This has led to the Convention of Conservatism...»[1].

ومن هنا نجد الأهمية القصوى لهذه السياسة في الفكر المحاسبي لدرجة أن بعض الكتاب يعتبرونها أهم المبادىء المحاسبية على الاطلاق[2]. وطبقا لهذه السياسة يأخذ المحاسب ظاهرة عدم التأكد في اعتباره وذلك عن طريق اتباع القواعد الأربعة التالية:

١ ـ تأجيل الاعتراف بالايرادات والمكاسب بقدر الامكان.

٢ ـ تعجيل الاعتراف بالمصروفات والخسائر بقدر الامكان.

٣ ـ اختيار أقل القيم الممكنة للأصول والايرادات والمكاسب.

٤ ـ اختيار أعلى القيم الممكنة للخصوم والمصروفات والخسائر.

واضح أن هذا العرف أو التقليد المحاسبي لا يعتبر مدخلا علميا لمواجهة ظاهرة عدم التأكد، ناهيك عن كونها تؤدي إلى معالجات غير ثابتة وغير متجانسة لعناصر القوائم المالية، كما أنها تتعارض مع كثير من المفاهيم المحاسبية وكما سوف نبينه فيما بعد.

---

(1) APB Statement No. 4, «Basic Concepts and Accounting Principles Underlying Financial statements of Business Enterprises, AICPA, 1970, para. 101.

(2) Robert R. Sterling, «Conservatism: The Fundamental Principle of Valuation in Traditional Accounting», Abacus, vol. 3, No. 2, December, 1967, pp. 109-132.

والمدخل العلمي لمواجهة ظاهرة عدم التأكد من حيث أثرها على المقاييس المحاسبية يكون عن طريق استخدام مفهوم القيمة المتوقعة Expected value . ويعتمد هذا المفهوم على نظرية الاحتمالات والتي يتطلب تطبيقها في مجال القياس المعلومات الآتية :

أولاً : حصر كافة الأحداث المختلفة المتوقعة.

ثانياً: القيم الشرطية - أي التقديرات بفرض تحقق كل حدث من الأحداث المتوقعة Con-ditional value .

ثالثاً: احتمال تحقق كل حدث من الأحداث المتوقعة.

والمثال المبسط التالي يوضح لنا كيفية تحديد القيمة المتوقعة لأحد عناصر التكاليف :

الحدث	الاحتمال	التكلفة الشرطية	التكلفة الاحتمالية
أ	,٢	١٥٠٠٠٠	٣٠٠٠٠
ب	,٤	٢٥٠٠٠٠	١٠٠٠٠٠
جـ	,٢	٣٠٠٠٠٠	٦٠٠٠٠
د	,٢	٣٥٠٠٠٠	٧٠٠٠٠
	١	التكلفة المتوقعة	٢٦٠٠٠٠

لاحظ أن قياس التكلفة لم يعد رقماً مطلقاً وإنما يتباين القياس (التقدير) مع اختلاف الأحداث وأن التكلفة المتوقعة تأخذ في اعتبارها كافة المعلومات المتاحة عن الأحداث المتوقعة واحتمالاتها وأثر كل ذلك على القياسات الناتجة. ولهذا نجد أن مفهوم القيمة المتوقعة يعتبر أساساً فعالاً ومواجهة علمية لظاهرة عدم التأكد.

الفصل الثاني

الفكر المحاسبي بين النظرية والتطبيق

أوضحنا في الفصل السابق أهمية التأصيل العلمي لأغراض تطوير المحاسبة مهنيا وأكاديميا. وفعلا هناك جهود نشطة بدأت منذ فترة ولازالت مستمرة حتى الآن في معظم بلاد العالم - وبصفة خاصة في الولايات المتحدة الأمريكية - من أجل تطوير وبناء نظرية للمحاسبة. كذلك أوضحنا فيما سبق أن النظرية في المحاسبة ليست هدفا في حد ذاتها وإنما هي أساسا وسيلة لضبط وترشيد الممارسات العملية. ومن هنا كانت أهمية الانتقال من النظرية إلى التطبيق وذلك من خلال المعايير التي تمكن الممارسين من توحيد الممارسات المحاسبية بقدر الامكان.

ومن ناحية أخرى يجب التأكيد على أنه من الأخطاء الجسيمة الاعتقاد بأن تنظيم الممارسات العملية يأتي دائما بعد الانتهاء من تطوير وبناء النظرية، ذلك لأن البحث العلمي، كما سبق أن أوضحنا، عملية مستمرة وغير محددة بفترة زمنية معينة، أضف إلى ذلك أنه هناك مشاكل تطبيقية كثيرة لا تحتمل التأجيل حتى ينتهي الباحثون من البناء الفكري ولذلك كثيرا ما يتم وضع معايير للمحاسبة بناء على اعتبارات عملية (براجماتيكيه) بحتة. وعليه يمكن القول إن تنظيم السياسة المحاسبية للمجتمع يجب أن يسير جنبا إلى جنب مع عملية تطوير وبناء النظرية.

نقطة أخرى تتعلق بالتطبيق العملي وهي الخاصة بمدى التوحيد اللازم توافره في الممارسات العملية. فمن المعروف أن التوحيد المطلق في التطبيق العملي يعتبر من الأمور التي يستحيل تحقيقها، ولذلك فإنه من الأهمية بمكان دراسة مفهوم ومستويات التوحيد في مجال المحاسبة.

وترتيبا على ما سبق فإن المحتوى العلمي لهذا الفصل سوف يكون على النحو التالي:

أولاً: محاولات بناء نظرية للمحاسبة.

ثانياً: تنظيم السياسة المحاسبية للمجتمع.

ثالثاً: معايير التطبيق العملي.

رابعاً: توحيد التطبيقات المحاسبية.

المبحث الأول

محاولات بناء نظرية المحاسبة

على الرغم من قدم التطبيقات المحاسبية إلا أن الاهتمام بنظرية المحاسبة لم ينشأ إلا حديثا. والاهتمام بنظرية للمحاسبة كان في بداية الأمر معتمدا وبصورة مطلقة على استخدام المنهج العملي Pragmatic، وبالتدريج ومع بداية القرن العشرين اتجه اهتمام الباحثين إلى الاعتماد على أصول ومناهج البحث العلمي[1]. والمحاولات التي بذلت في سبيل بناء نظرية للمحاسبة كانت أساساً من جانب الأفراد بصفتهم باحثين وكتاب أكاديميين، إلا أنه ابتداء من عام ١٩٣٠ (تقريبا) أخذت الجمعيات العلمية والمهنية، وبصفة خاصة في الولايات المتحدة الأمريكية، مركز الصدارة في هذا المضمار[2].

ونتناول فيما يلي أهم المجهودات التي بذلت لبناء نظرية للمحاسبة سواء من قبل الأفراد أو الجمعيات العلمية والمهنية.

أهم محاولات الباحثين الرواد:

سوف نتناول فيما يلي أهم المجهودات التي بذلها الرواد من الباحثين خلال الفترة التي لم يكن فيها للجمعيات العلمية والمهنية دور مؤثر في مجال التأصيل العلمي. الهدف هو بيان ملامح الفكر الذي ساد في تلك الفترة وأثر ذلك على تطوير وبناء نظرية المحاسبة.

---

(1) Michael Chatfield, A History of Accounting, Accounting Thought, Hinsdale, Ill., The Dryden Press, 1974.

(2) Kenneth S. Most, Accounting Theory, op. cit., P. 49

يعتبر الاستاذ باتون William Paton صاحب أول محاولة علمية متكاملة لبناء نظرية للمحاسبة. فقد تم نشر عمله الذي قام به من خلال رسالة قدمها سنة ١٩١٦ للحصول على درجة الدكتوراة من جامعة ميتشجان(١). ثم اعيد نشر هذا العمل من قبل جمعية المحاسبة الأمريكية (AAA) في عام ١٩٧٨ ولقد اتبع هذا الباحث المنهج الاستنباطي في تحديد الفروض المحاسبية والتي جاءت في ستة فروض أساسية هي :

١ ـ الوحدة المحاسبية The Accounting Entity.

٢ ـ الاستمرار Going Concern.

٣ ـ معادلة الميزانية Equality of Assets and Liabilities.

٤ ـ قائمة المركز المالي وعدم تغير وحدة القياس Statement of Financial Condition and Unchanging Measuring Unit.

٥ ـ التصاق أو تتبع التكلفة Costs Attach.

٦ ـ استحقاق المصروفات وتحقيق الايرادات أو الأرباح Accrual of Expenses and Realization of Revenue or Profit.

والاستاذ باتون هو أول من نادى باعتبار الوحدة المحاسبية شخصية معنوية مستقلة عن شخصية أصحاب المشروع The Entity Concept. ومن ناحية أخرى تتميز أعماله بأنها جاءت متأثرة إلى حد كبير بالنظرية الاقتصادية إلا إنه في نفس الوقت كان يميز بشكل واضح بين الفكر المحاسبي وبين الفكر الاقتصادي. فقد كان دائما حريصا على عدم ادماج المحاسبة داخل اطار النظرية الاقتصادية، وذلك على عكس الاستاذ كانج John Canning الأستاذ بجامعة كاليفورنيا والذي تناول الفكر المحاسبي من خلال النظرية الاقتصادية. ففي كتابه اقتصاديات المحاسبة Economics of Accountancy حاول الأستاذ كانج تطويع المناهج الاقتصادية للاستخدامات المحاسبية(٢). ولقد كان للفكر الاقتصادي الخاص بالاستاذ ارفنج فشر Irving Fisher أستاذ الاقتصاد بجامعة كاليفورنيا أكبر الأثر على البحوث المحاسبية للاستاذ

(1) William Andrew Paton: Accounting Theory. New York. The Ronald Press, 1922.

(2) John B. Canning. The Economics of Accountancy. New York. The Ronald Press Co., 1929

كاننج ولكثير من الباحثين المحاسبين بعد ذلك مثل الأستاذ موريس مونتز Maurice Moonitz وعلى النحو الذي سوف نبينه فيما بعد بوشا CHAMPEA

ومن الشخصيات البارزة أيضاً خلال هذه الفترة نجد الأستاذ مونتجمري .Robert H Montgomery الذي حاول بناء نظرية للمراجعة Theory of Auditing والأستاذ Stephen Gilman الذي كان لمجهوده أثر واضح على كثير من المفاهيم المحاسبية وبصفة خاصة مفهوم الدخل المحاسبي[1].

ولعل أهم الرواد في مجال التأصيل العلمي للمحاسبة الأستاذ ليتلتون A.C.Littleton وبصفة خاصة مؤلفه بعنوان «هيكل نظرية المحاسبة» Structure ofAccounting Theory[2].

ويمكن تلخيص أثر الأستاذ ليتلتون على الفكر المحاسبي فيما يلي:

١ ــ استخدام الأسلوب الاستقرائي في تطوير الفكر المحاسبي.

٢ ــ الطريقة التاريخية التي اتبعها في الربط بين التطبيق المحاسبي وبين البيئة الاقتصادية والاجتماعية.

٣ ــ تقديم فكرة القوائم المالية ذات الغرض العام General Purpose Financia!Statements والتي تعتبر نقطة الانطلاق في تنظيم الفكر المحاسبي المعاصر.

٤ ــ اعتبار نظرية المحاسبة على أنها تفسيرات Explanations على مستويات مختلفة للعلاقات القائمة بين المفاهيم المختلفة.

٥ ــ النظرية الشاملة للمحاسبة باعتبارها فكر مترابط ويكون في مجموعه فرعا متميزا Discipline من فروع المعرفة[3].

وفي عام ١٩٤٠ نشر عمل مشترك للأستاذين باتون وليتليون. ويعتبر هذا العمل المشترك من العلامات البارزة في تاريخ الفكر المحاسبي كما أنه لا زال له تأثير كبير على الفكر

---

(1) Stephen Gilman, Accounting Concepts of Profit, New York The Ronald Press, 1939.

(2) A.C. Littleton, Structure of Accounting Theory, Monograph No 5, Menasha, Wisconsin, American Accounting Association, 1953.

(3) Norton M. Bedford and Richard E. Ziegler, «The Contribution of A.C. Littleton to Accounting Thought and Practice», The Accounting Review, July 1975, P. 443

المعاصر[1]. ولقد جاءت الفروض المحاسبية في هذا المؤلف على النحو التالي:

١ ـ الوحدة المحاسبية The Accounting Entity

٢ ـ الاستمرار Continuity of Activity.

٣ ـ اعتبارات القياس Measured Consideration.

٤ ـ تتبع أو التصاق التكلفة Cost Attach.

٥ ـ المجهودات والأداء Efforts and Accomplishments.

٦ ـ دليل موضوعي قابل للتحقق Verifiable Objective Evidence.

وكما هو متوقع فقد جاء هذا العمل مزيجا من الاستدلال الاستنباطي والاستقرائي، كما يلاحظ الأهمية التي أعطيت لمبادىء مثل: مقابلة الإيرادات بالمصروفات (المجهودات والأداء)، مبدأ التحقق، مبدأ القياس الموضوعي.

جهود جمعية المحاسبة الأمريكية:

جمعية المحاسبة الأمريكية (AAA) هي جمعية علمية تضم في عضويتها الأكاديميين من أساتذة الجامعات العاملين في مجال البحث العلمي. وتعتمد بحوث هذه الجمعية منذ البداية على خاصيتين رئيسيتين:

١ ـ أنها بحوث قياسية وفي نفس الوقت تعتمد على الأسلوب الاستنباطي.

٢ ـ أنها تأخذ بالفكر السائد في النظرية الاقتصادية الحديثة Neo-classical وبصفة خاصة ما يتعلق بمجال التمويل في الشركات المساهمة Corporate Finance.

ففي التقرير الصادر عن هذه الجمعية في عام ١٩٥٧[1]، تم تعريف الإيراد على أنه القيمة المالية لإجمالي الإنتاج الذي تم تصريفه خلال الفترة، وأن الأصول هي إجمالي الخدمات المتوقع الاستفادة منها مستقبلا Aggregates of Service-Potentials، وأن المصروفات والخسائر

---

(1) William A. Paton and A.C. Littleton, **An Introduction Corporate Accounting Standards,** American Accounting Association, 1940

(1) Harvey T. Deinzer, - The American Accounting Association Sponsored Statements of Standards for Corporate Financial Reports
— A Perspective - Gainesville College of Business Administration— University of Florida, 1964

هي تكاليف تم استنفاذها Expired خلال الفترة. وأن حقوق الملكية هي الحقوق المتبقية Re-sidual Claims في أصول الوحدة المحاسبية.

ولقد جاء في هذا التقرير أن الفروض المحاسبية الأساسية أربعة هي :

١ ــ الوحدة المحاسبية Business Entity.

٢ ــ استمرار المشروع Enterprise Continuity.

٣ ــ القياس النقدي (المالي) Money Measurement.

٤ ــ التحقق Realization.

ولقد تلى هذا التقرير تقريرين آخرين مكملين له، أحدهما خاص بتقويم المخزون السلعي والآخر خاص بتقويم الأصول المعمرة Long-lived Assets[1]. في هذين التقريرين كان التأكيد على فكرة تعريف الأصول على أنها كميات من خدمات متوقعة Quantities of Future Services، وهو تعريف يمكن أن يتفق مع أي مناهج التقويم والقياس البديلة. وفعلا اقترحت الجمعية استخدام التكلفة الاستبدالية Replacement Cost كأساس لتقويم المخزون السلعي وأساس التكلفة الجارية Current Cost في تقويم الأصول المعمرة.

وهكذا نجد أن اتباع جمعية المحاسبة الأمريكية لأسلوب البحث القياسي الذي يعتمد على الاستدلال المنطقي، وتفضيل ذلك على البحوث الوضعية والاستدلال الاستقرائي، قد فتحا المجال أمام المهنة لاحتمالات نبذ كثير من الأفكار التقليدية وبصفة خاصة إمكانية الخروج عن مبدأ التكلفة التاريخية.

وفي عام ١٩٦٤ قامت الجمعية بتعيين لجنة بهدف تطوير وبناء إطار متكامل لنظرية المحاسبة، وفعلا أصدرت هذه اللجنة تقريرها في عام ١٩٦٦ بعنوان «النظرية الأساسية للمحاسبة» Astatemnt of Basic-Accounting Theory - (ASOBAT)[2]. وقد جاء هذا التقرير

---

(1) Committee on Concepts and Standards-Long-lived Assets, Supplementary Statement No 1. «Accounting for Land, Buildings and Equipment» Committee on Concepts and Standards Inventory Measurement, Supplementary Statement No. 2. «A Discussion of Various Approaches to Inventory Measurement» Accounting Review, July 1964. PP. 693-99 and 700-714.

(2) American Accounting Association. A Statement of Basic Accounting Theory, AAA, 1966.

أكثر شمولا من الأعمال السابقة حيث تضمن:

١ ـ أهداف المحاسبة Objectives of Accounting .

٢ ـ معايير للمعلومات المحاسبية Standards for Accounting Information .

٣ ـ إرشادات لعملية توصيل المعلومات Guidelines for Communicating .

ولقد جاءت أهداف المحاسبة في هذا التقرير مرتبطة باحتياجات مستخدمي التقارير المحاسبية، وبالتالي كان هذا العمل يعتبر أول تحول في البحث المحاسبي تجاه النفعية Utilitarian ، وكانت الأهداف على النحو التالي:

١ ـ اتخاذ القرارات المتعلقة باستخدام الموارد الاقتصادية بما في ذلك المساعدة في تحديد الأهداف والغايات.

٢ ـ التوجيه الفعال والرقابة الفعالة للموارد الاقتصادية للمنشأة وسواء كانت هذه الموارد مادية أو بشرية.

٣ ـ إخلاء مسئولية الإدارة وذلك عن طريق التقرير الدوري عن نشاطها في مجال صيانة الموارد الاقتصادية الموكلة إليها ومدى رعاية الإدارة لمصالح الأطراف المعنية Custodianship .

٤ ـ التقرير عن المسئولية الاجتماعية للوحدة المحاسبية Social Functions And Controls .

ويلاحظ على هذه الأهداف الأربعة أنها تغطي الاستخدامات الخارجية التقليدية للمحاسبة المالية، كما أنها في نفس الوقت تغطي الاستخدامات الإدارية الداخلية. ولقد أكد هذا التقرير على قدرة المعلومات المحاسبية على التنبؤ Predictive Ability وأهميتها في مجال اتخاذ القرارات. أي أن التقارير هذا تغطي جميع مجالات وفروع المحاسبة: محاسبة مالية وإدارية، مشروعات فردية وشركات بأنواعها، مشروعات هادفة للربح وغير هادفة للربح. وهكذا نجد أن هذا التقرير يأخذ بالاتجاه القائل بأنه في الإمكان بناء نظرية عامة للمحاسبة تصلح لمقابلة كافة الاحتياجات وللتطبيق في جميع المجالات.

أما عن المعايير التي رأى التقرير أنها تمثل الأساس لتقييم مدى جودة المعلومات المحاسبية فقد كانت كما يلي :

١ ــ معيار الملاءمة Relevence ويقصد بذلك الملاءمة للأهداف الأربعة الواردة في التقرير.

٢ ــ معيار القابلية للتحقق Verifiability ويقصد به أن تكون القياسات على درجة منخفضة من التباين.

٣ ــ معيار التحرر من التحيز Freedom From Bias . وأهمية هذا المعيار ترجع لاحتمالات التعارض بين احتياجات الفئات المستخدمة للقوائم المالية وبصفة خاصة احتمالات التعارض بين اهتمامات الإدارة وبين اهتمامات الفئات الأخرى.

٤ ــ معيار القابلية للقياس الكمي Quantifiability وهنا يقترح التقرير عدم الالتزام بالقياسات المطلقة وإنما يمكن الاعتماد على فكرة المدى Range في القياس، كما اقترح التقرير إمكانية الإفصاح المتعدد في نفس القوائم باستخدام أكثر من منهج تقويم واحد.

والملاحظات الأساسية على هذه المعايير أنها:

أولا : أنها أخذت بالفكر الخاص بنظريات القياس وبما يحقق أكبر قدر من الثقة في المعلومات المحاسبية - لاحظ الخاصية البديلة للموضوعية وأيضاً الاعتراف باحتمالات الخطأ في القياس.

ثانيا : أنها أخذت بمنهج التوسع في الافصاح Data Expansionوذلك عن طريق السماح باتباع أكثر من منهج تقويم واحد - تكلفة تاريخية، تكلفة جارية، تكلفة استبدالية.

وبالنسبة للارشادات، التي يرى التقرير أنها يجب أن تحكم عملية توصيل المعلومات المحاسبية، فقد كانت كما يلي : -

١ ــ الملاءمة مع الاستخدام المتوقع Appropriateness to Expected Use

٢ ــ الافصاح عن العلاقات الهامة Disclosure of Significant Relations

٣ ــ الافصاح عن المعلومات البيئية Environmental Information

٤ ــ توحيد الممارسات Uniformity of Practices المحاسبية داخل الوحدة المحاسبية Within وفيما بين الوحدات المحاسبية المختلفة.

٥ ــ ثبات (تجانس) الممارسات Consistency of Practices المحاسبية من فترة إلى أخرى.

ويبدو واضحاً أن هذا التقرير يمثل نقطة تحول جوهرية في أسلوب صياغة النظرية، إذ أنه خرج عن الاتجاهات التقليدية وذلك من جهتين: ..

أولا : أن التقرير لم يحصر اهتمامه بمشاكل تحديد وقياس عناصر الدخل والثروة وهو ما كان يمثل الاتجاه الغالب في البحوث المحاسبية السابقة. ومن هنا كانت خاصية الشمولية التي يتصف بها هذا التقرير.

ثانيا : أن هذا التقرير قد خرج عن الاهتمام التقليدي بتحديد الفروض والمبادىء العلمية واتجه نحو تحديد الأهداف والمفاهيم التي تكون الأطار المفاهيمي وذلك باعتبار أن هذا الأخير ـ الاطار المفاهيمي Conceptual Framework ـ هو الأساس الذي تبنى عليه الفروض والمبادىء. إن الأطار المفاهيمي هو الخلفية أو البنية الأساسية التي عليها يتم تأسيس النظرية Meta theory، ومن هنا تأتي أولوية الاهتمام بهذا الاطار.

وفي عام ١٩٧٧ أصدرت جمعية المحاسبة (AAA) «تقريرا بعنوان» نظرية المحاسبة ومدى قبول هذه النظرية Statement of Accounting Theory and Theory Acceptance[1]. وقد تعرض هذا التقرير (SATTA) للمناهج المختلفة لبناء النظرية وقد جاءت هذه المناهج كما يلي:

١ ــ المناهج التقليدية Classical Approaches: وهي مناهج في غالبيتها قياسية تعتمد على الأسلوب الاستنباطي كما أنها تركز على مشاكل تحديد وقياس الدخل والثروة.

٢ ــ منهج اتخاذ القرارات: وهنا يكون التركيز على احتياجات مستخدمي التقارير المالية وذلك من حيث طبيعة المعلومات التي يحتاجون إليها وقدراتهم على تشغيل واستخدام

---

(1) American Accounting Association, Statement on Accounting Theory and Theory Acceptance AAA, 1977.

المعلومات Information Processing Abilities ونوعية النماذج القرارية Decision Models التي يعتمدون عليها. وقد تم تفريع هذا المنهج إلى:

(أ) مناهج تهتم بنماذج اتخاذ القرارات: وهي مناهج قياسية ويتم التوصل إليها استنباطيا.

(ب) مناهج تهتم بسلوك متخذي القرارات Decision Makers: وهي مناهج يغلب عليها الصفة الوضعية وتعتمد على الأسلوب الاستقرائي والتجريب.

٣ ـ منهج اقتصاديات المعلومات: طبقا لهذا المنهج يكون الهدف من البحث هو تحديد التكاليف والمنافع المرتبطة بإنتاج واستخدام المعلومات المحاسبية. ووجهة النظر المتبعة في هذا المنهج هي أن المعلومات المحاسبية لا تختلف عن أي منتج اقتصادي آخر وبالتالي يجب أن تخضع للمبادىء الاقتصادية المعتادة التي تحكم إنتاج وتوزيع كافة السلع والخدمات في الأسواق.

ومن خلال مناقشة هذه المناهج أوضح التقرير (SATTA) أن عدم وجود نظرية متفق عليها بين المحاسبين إنما يعود ـ فيما يعود ـ إلى عدم صلاحية المنهج المتبع حاليا. ومن ناحية أخرى تعرض هذا التقرير لنماذج التقويم البديلة: التكلفة التاريخية، التكلفة الجارية... الخ ومن مناقشة هذه النماذج انتهى التقرير إلى نتيجة أساسية وهي استحالة الوصول إلى نموذج واحد يمكن عن طريقه مقابلة كافة الاستخدامات وذلك نظرا لتباين Heterogenity احتياجات الفئات التي تعتمد على التقارير المالية. إن استخدام نموذج تقويم معين واستبعاد كافة النماذج الأخرى سوف يترتب عليه بالضرورة محاباة فئة معينة على حساب مصالح الفئات الأخرى.

جهود مجمع المحاسبين الأمريكي:

فيما يتعلق بمجهود المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين AICPA، فإن الاهتمام الحقيقي بوضع نظرية للمحاسبة كان في أعقاب عام ١٩٥٨[1] حيث أوقف المجمع نشاط

(1) «Report to Council of the Special Committee on Research Program», **Journal of Accountancy**, December 1958, PP. 62-68.

لجنة الإجراءات المحاسبية (CAP) وتم إحلالها بتنظيم جديد له جانبين:

١ ـ الجانب الأول ويمثل النشاط البحثي The Accounting Research Division.

٢ ـ الجانب الثاني ويمثل مجلس المبادىء المحاسبية The Accounting Principle Board (APB).

ولقد كان الهدف من هذا التنظيم الجديد أن يتم تأسيس المبادىء المحاسبية على برنامج مكثف من البحث العلمي وبحيث يمكن توجيه الممارسات المهنية وتضييق شقة الخلاف في التطبيق العملي.

وفي عام ١٩٦١ صدرت الدراسة الأولى A.R.S. No.1 من هذا البرنامج البحثي تحت اسم الفروض الأساسية للمحاسبة وقد قام بهذه الدراسة الأستاذ موريس مونتز Maurice Moonitz[1]. وقد جاءت الفروض المحاسبية في ثلاثة مجموعات على النحو التالي:

أ ـ فروض تتعلق بالبيئة المحاسبية The Environment:

١ ـ التعبير الكمي Quantification.

٢ ـ التبادل Exchange.

٣ ـ الوحدات المحاسبية Entities.

٤ ـ الفترات المحاسبية Time Period.

٥ ـ وحدة القياس Unit of Measure.

ب ـ فروض تتعلق بمجال المحاسبة The Field

١ ـ القوائم المالية Financial Statements.

٢ ـ أسعار السوق Market Prices.

٣ ـ الشخصية المعنوية Entities.

٤ ـ التقريب (عدم التأكد) Tentativeness.

(1) Maurice Moonitz, -The Basic Postulates of Accounting- Accounting Research Study No. 1. AICPA, 1961.

جـ ـ فروض واجبة The Imperatives

١ ـ الاستمرار Continuity.

٢ ـ الموضوعية Objectivity.

٣ ـ الثبات (التجانس) Consistency.

٤ ـ وحدة قياس ثابتة Stable Unit.

٥ ـ الإفصاح Disclosure.

وفي الوقت الذي نشرت فيه هذه الدراسة لم يثار بشأنها ردود فعل تذكر سواء بالتأكيد أو المعارضة، ولعل السبب في ذلك يرجع إلى أن هذه الدراسة كانت تعتبر مجرد خطوة مبدئية أو مرحلة تمهيدية يتم بناء عليها صياغة المبادىء المحاسبية الأساسية. لقد كان المهتمين في مجال البحث المحاسبي في حالة ترقب لنوعية المبادىء التي سوف يتم التوصل إليها اعتمادا على هذه الفروض. وقد صدرت الدراسة رقم (٣) الخاصة بالمبادىء المحاسبية وذلك في عام ١٩٦٢ وذلك كعمل مشترك للأستاذين روبرت سبراوتس Robert Sprouse وموريس مونتز[1]. وقد كان عدد المبادىء المحاسبية التي تم تحديدها في هذه الدراسة ثمانية بيانها كما يلي:

١ ـ يتولد الربح نتيجة كافة أنشطة المشروع ولا يجب أن يعزى بكامله لمرحلة معينة بذاتها ولنشاط معين.

٢ ـ يجب تبويب التغير في موارد الوحدة المحاسبية إلى:

(أ) تلك التي تنتج من التغير في المستوى العام للأسعار.

(ب) تلك التي تنتج من التغير في التكلفة الاستبدالية للموارد.

(جـ) تلك التي تنتج من المبيعات أو التحويلات أو الاعتراف بصافي القيمة البيعية للموارد.

(د) تلك التي تنتج من أسباب أخرى مثل النمو Accretion أو اكتشاف موارد جديدة.

---

(1) Robert Sprouse and Maurice Moonitz, «A Tentative Set of Board Accounting Principles for Business Enterprises», Accounting Research Study No. 3 AICPA, 1962.

٣ ـ يجب إثبات كافة أصول المشروع بغض النظر عن مصدر التمويل أو كيفية الحصول عليها. إن وجود الأصل شيء مستقل عن طريقة الحصول عليه.

٤ ـ إن مشكلة قياس الأصول (التسعير والتقويم) عبارة عن قياس للخدمات المستقبلة وهذه تتضمن ثلاث خطوات على الأقل.

(أ) تحديد ما إذا كانت الخدمات المستقبلة موجودة فعلا.

(ب) تحديد مقادير هذه الخدمات المستقبلة.

(جـ) اختيار طريقة أو أساس أو صيغة لتسعير هذه المقادير من الخدمات المستقبلة وذلك من البدائل الثلاثة التالية:

ـ أسعار التبادل الماضية Past exchange ـ مثلا التكلفة الأصلية Acquisition Cost

ـ أسعار التبادل الجارية Current exchange Price ـ مثلا التكلفة الاستبدالية Re-placement Cost.

ـ أسعار التبادل المستقبلية Future exchange Price ـ مثلا أسعار البيع المتوقعة.

وترتيبا على ما سبق يكون تقويم مفردات الأصول المختلفة على النحو التالي:

ـ الأصول النقدية تقوم على أساس القيمة الحالية Discounted Present value.

ـ المخزون السلعي يقوم على أساس صافي القيمة البيعية Net Realizable value.

ـ الآلات والمعدات (الأصول الثابتة) تقوم على أساس التكلفة الاستبدالية الجارية Current Replacement Cost.

ـ تستهلك الأصول الثابتة على مدى العمر الإنتاجي المقدر ويجب أن تعبر طريقة الاستهلاك عن نمط التدفق المتوقع للمنافع.

ـ الأصول المعنوية تقوم على أساس التكلفة التي تحملتها المنشأة مع تعديل هذه التكلفة بالتغير في القوة الشرائية للنقود إما في القوائم الأساسية أو في قوائم ملحقة. وتستهلك الأصول المعنوية القابلة للاستهلاك على مدى العمر الإنتاجي المتوقع.

٥ ـ يجب إثبات كافة الخصوم القائمة على المشروع ويكون تقويمها على أساس القيمة الحالية Discounted للمدفوعات المستقبلية. ويستخدم في عملية الخصم سعر الفائدة السائد في السوق وقت نشأة الالتزام.

٦ ـ الالتزامات التي يتم الوفاء بها عينا تقوم على أساس السعر المتفق عليه للسلعة أو الخدمة، ويتم الاعتراف بالأرباح عند تمام إنتاج أو تقديم السلعة أو الخدمة.

٧ ـ يجب تبويب حقوق المساهمين إلى رأس المال المستثمر والأرباح المحتجزة. كما يجب تبويب رأس المال المستثمر حسب مصادره المتعددة.

٨ ـ يجب أن توضح قائمة نتائج الأعمال عن مكونات الربح الخاص بالفترة بتفصيل كاف وذلك لأغراض المقارنة والتفسير. وكحد أدنى يجب تبويب البيانات في هذه القائمة إلى:

(أ) الإيرادات وتمثل القيمة التبادلية Exchange value لمنتجات المنشأة خلال الفترة.

(ب) المصروفات وتمثل تكاليف الحصول على إيرادات الفترة.

(جـ) المكاسب gains والخسائر losses وتمثل نتائج نشاط الحيازة أو المضاربة على أسعار عناصر الأصول والخصوم.

وتعتبر هاتين الدراستين (رقم ١، ٢) أول محاولة علمية قياسية Normative تقوم بها جمعية مهنية في مجال المحاسبة بغرض تطوير وبناء نظرية للمحاسبة باستخدام أسلوب الاستدلال الاستنباطي. وقد أثارت هذه المحاولة انتقادات عديدة أهمها ما يلي:[١]

١ ـ عدم الاتساق المنطقي، إذ أن بعض الفروض تعتمد على البعض الآخر وهو ما يمثل أحد الأخطاء المنطقية في تطبيق الأسلوب الاستنباطي. فمثلا يلاحظ أن بعض فروض

---

(1) See for example:

— Raymond J Chambers, «The Moonitz and Sprouse Studies on Postulates and Principles», **Accounting, Finance and Management**, Butterworths, 1964, PP 396-414.

— Robert K Mautz, «The Place of Postulates in Accounting», **Journal of Accountancy**, January 1965, pp. 46 49.

— William J.Vatter, «Postulates and Principles», **Journal of Accounting Research**, Autumn 1963, pp 179-197

المجموعة (ب) يمكن استخلاصها من فروض المجموعة (أ). خطأ منطقي آخر نجده في هذه الدراسة هو إعطاء ترتيب لأهمية مجموعات الفروض المختلفة.

٢ ـ عدم الترابط بين الفروض والمبادىء، إذ يلاحظ أن المبدأ رقم (١) الخاص بتحقق الإيرادات لا يمكن إرجاعه لأي من الفروض الواردة في الدراسة الأولى.

٣ ـ عدم اكتمال الفروض: إذ يلاحظ أن مجموعة الفروض لا تستبعد احتمال التوصل إلى مجموعة مبادىء مخالفة تماما لمجموعة المبادىء التي تم التوصل إليها. إن عدم اكتمال واحكام tightness مجموعة الفروض هو السبب وراء تعدد أسس ومناهج التقويم الواردة في المبدأ رقم (٣).

٤ ـ عدم الاتفاق مع أصول نظرية القياس: إذ أن المبادىء العلمية تتيح قياس خواص مختلفة لعناصر الأصول المختلفة: صافي القيمة البيعية للمخزون السلعي، القيمة الحالية للأصول النقدية، التكلفة الاستبدالية للأصول الثابتة. لا شك أن ذلك يتعارض مع المبادىء العلمية للقياس وبالتالي يفقد الأرقام المحاسبية أحد الخصائص الأساسية وهي القابلية للتجميع Additivity.

٥ ـ عدم تحديد الأهداف: إذ أن هذه المحاولة لم تتعرض بشكل جاد لمشكلة تحديد الأهداف وبالتالي تم تجاهل مشكلة عدم تجانس احتياجات مستخدمي القوائم المالية. ولعل السبب في ذلك يرجع إلى أن الاهتمام في هذه المحاولة كان موجها أساسا نحو اكتشاف مفهوم موحد للدخل الحقيقي True income الذي يتفق مع كافة الاحتياجات ويمكن تطبيقه في جميع المجالات. لا شك أن مثل هذا الهدف يعتبر أكبر نقط الضعف في هذه الدراسة.

وبالإضافة إلى الأخطاء المنطقية السابقة، فقد قوبلت هذه المحاولة بمعارضة شديدة من قبل المهنيين وذلك لسبب آخر وهو اتجاهها نحو الاهتمام بدراسة القيم الجارية Value oriented. ومما لا شك فيه أن هذا الاتجاه يعد خروجا صارخا عن المألوف والمتعارف عليه بين المحاسبين الممارسين وحتى وقت هذا. وقد لاحظ قرار مجمع المحاسبين الأمريكيين برفض

لهاتين الدراستين وكما يتضح من الفقرة التالية[1]:

«The Board beleives, however, that while these studies are valuable contribution to accounting thinking, they are too radically different from present generally accepted accounting principles for acceptance at this time».

ولقد أدى رفض المهنة لهاتين الدراستين بمثابة رفض لأسلوب الاستدلال الاستنباطي في تطوير النظرية الأساسية للمحاسبة. وفعلا في عام ١٩٦٥ صدرت الدراسة رقم (ARS No.7) والتي اشتملت على حصر شامل للمبادىء المحاسبية المتعارف عليها[2]. وقد اعتمدت هذه الدراسة على الأسلوب الاستقرائي وهي بهذا أتت على النقيض من المحاولة السابقة، إذ أنها تعتبر مجرد تجميع وحصر للمتعارف عليه بين المحاسبين في التطبيق العملي. وعلى الرغم من أن الدراسة رقم (٧) هذه قد قوبلت بارتياح شديد من جانب المهنيين وذلك نظرا لما تميزت به من صبغة عملية، إلا أنها لا تعتبر دراسة علمية بالمعنى الصحيح وذلك لأنها أتت دون تحديد للأهداف أو الإشارة إلى ما يجب أن تكون عليه النظرية الأساسية للمحاسبة فهي دراسة لم يكن الهدف من ورائها تحديد المبادىء المحاسبية العلمية وإنما الهدف هو مجرد تحديد المبادىء المحاسبية المتعارف عليها.

وفي عام ١٩٧٠ صدر عن مجمع المحاسبين الأمريكيين التقرير (البيان statement) رقم (٤)[3].

ولقد جاءت هذه الدراسة أيضا دراسة استقرائية إلا أنها تعتبر أشمل من سابقتها وذلك من حيث احتوائها على جانبين:

١ ـ جانب يتعلق بالفكر المحاسبي القائم واتجاهاته Developmental part.

٢ ـ جانب يتعلق بالمبادىء والممارسات المتعارف عليها Educational part.

---

(1) Accounting Principle Board. Journal of Accountancy, May, 1962.

(2) Paul Grady, «Inventory of Generally Accepted Accounting Principles for Business Enterprises», Accounting Research Study No. 7, New York: AICPA 1965.

(3) American Institute of Certified Public Accountants, «Basic Concepts and Accounting Principles Underlying Financial Statements of Business Enterprises», APB Statement No. 4, AICPA, 1970 PP 9057-9106

وفيما يتعلق بالجانب الأول نجد أنه قد تأثر إلى حد ما بالدراسة التي قامت بها جمعية المحاسبة الأمريكية (AAA) سنة ١٩٦٦ عن النظرية الأساسية للمحاسبة (ASOBAT). إذ يلاحظ أن تعريف المحاسبة جاء متماشيا مع الاتجاه النفعي واعتبار عملية اتخاذ القرارات هي جوهر الاستخدامات المختلفة للمعلومات المحاسبية. وأيضا ركزت الدراسة على ظاهرة عدم تجانس احتياجات مستخدمي القوائم المالية وتم تقسيم هؤلاء إلى مجموعتين:

(أ) مستخدمين مباشرين: Direct users ويشملوا الملاك الحاليين والمرتقبين، الدائنين الحاليين والمرتقبين، الإدارة، الجهات الضريبية، الموردين، العاملين، العملاء.

(ب) مستخدمين غير مباشرين: Indirect users ويشملوا: المحللين الماليين، الجهات المنظمة للمهنة، الاتحادات التجارية، الاتحادات العمالية، المسئولين عن سوق الأوراق المالية، وكلاء الاستثمار (سماسرة البورصة)، المحامين، الجهات الإعلامية المهتمة بشئون المال والتجارة.

وبالإضافة إلى ذلك افترضت الدراسة أن مستخدمي القوائم المالية على علم وإدراك كافيين لاستيعاب وفهم خصائص وحدود استخدام المعلومات المحاسبية. وأخيرا اعتبرت القوائم المحاسبية قوائم مالية ذات غرض عام وبذلك استبعد الإفصاح للاستخدامات الخاصة كهدف يحكم بناء نظرية المحاسبة.

ولقد جاءت الفروض في هذه الدراسة في صورة تحديد للبيئة المحاسبية وذلك على النحو التالي:

١ ـ تستخدم المعلومات المحاسبية المالية من قبل مستخدمين متعددين ولتحقيق أهداف مختلفة.

٢ ـ أن معظم مستخدمي القوائم المالية لهم احتياجات مشتركة من المعلومات المحاسبية.

٣ ـ تقوم كافة المجتمعات بعمليات الإنتاج، توزيع الدخل، التبادل، الاستهلاك، الادخار والاستثمار.

٤ ـ يعتمد معظم النشاط الإنتاجي (في الولايات المتحدة) على القطاع الخاص والذي يتم

بالملكية الفردية وأيضا بخصائص متشابكة تعتمد على:

(أ) استمرارية النشاط الاقتصادي وبالتالي الحاجة إلى التوزيع والتخصيص على فترات Allocation.

(ب) الإنتاجية المشتركة Jointness لعوامل الإنتاج وبالتالي الحاجة إلى افتراضات تحكمية Arbitrary assumptions لتتبع تدفق القيم.

(جـ) ظاهرة عدم التأكد.

٥ ـ تعمل الاقتصاديات المعاصرة في ظل إطار من القانون والعادات والتقاليد، الأمر الذي يحكم إلى حد كبير وجود المشروعات والحقوق والالتزامات التعاقدية.

وبالإضافة إلى هذه الفروض أوردت الدراسة مجموعة من التعاريف للعناصر الآتية:

١ ـ الموارد الاقتصادية Economic Resources.

٢ ـ الالتزامات الاقتصادية Economic Obligations.

٣ ـ حقوق الملكية (الحقوق المتبقية) Residual Interests وهذه تساوي الموارد الاقتصادية ناقصا الالتزامات الاقتصادية.

٤ ـ الأحداث الاقتصادية وقد تم تقسيمها إلى أحداث خارجية وأخرى داخلية.

٥ ـ التكلفة والتي عرفت على أنها التضحيات التي تحملتها الوحدة نتيجة أداء النشاط الاقتصادي.

ويبدو واضحا أن هذه التعاريف وأيضا مجموعة الفروض الخمسة السابق ذكرها ماهي إلا محاولة لتطويع بعض المفاهيم الاقتصادية بحيث يمكن ربطها بالمفاهيم المحاسبية الأساسية. ويلاحظ أيضا الأهمية التي أعطتها هذه الدراسة لوجهة نظر أصحاب المشروع Properietorship لتفسير طبيعة الوحدة المحاسبية (رأس المال = الأصول - الخصوم).

وبالإضافة إلى ما سبق أوردت الدراسة مجموعة من الخصائص Features التي يختص بها الفكر في مجال المحاسبة المالية وكذلك مجموعة من العناصر الأساسية التي تتكون منها

القوائم المالية. وقد جاءت هذه الخصائص والعناصر كما يلي:

الخصائص الأساسية للمحاسبة المالية	العناصر الأساسية للمحاسبة المالية
١ ـ الوحدة المحاسبية	ـ الأصول
٢ ـ استمرار المشروع	ـ الخصوم
٣ ـ قياس الموارد والالتزامات الاقتصادية	ـ حقوق الملكية
٤ ـ الفترات الزمنية	ـ عناصر أخرى للقوائم المالية مثل التعاقدات والقيم الاحتمالية
٥ ـ القياس النقدي	ـ الإيرادات
٦ ـ أساس الاستحقاق	ـ المصروفات
٧ ـ الأسعار التبادلية أساس القياس	ـ صافي الدخل (الخسارة).
٨ ـ التقريب	
٩ ـ أهمية الاجتهاد الشخصي	
١٠ ـ القوائم المالية ذات الغرض العام.	
١١ ـ الترابط بين القوائم المالية ونظام القيد المزدوج.	
١٢ ـ تغليب الجوهر على الشكل	
١٣ ـ الأهمية النسبية.	

ويلاحظ على هذه القائمة أنها عبارة عن تجميع للأفكار المحاسبية التي تتضمنها الدراسات والبحوث السابقة. كذلك يلاحظ أن مكونات هذه القائمة تفتقر إلى الترابط المنطقي فيما بين عناصرها وفيما بين هذه العناصر والأهداف. ومن الطبيعي أن عدم وجود هذا الترابط المنطقي يرجع إلى الأسلوب الذي اتبعته هذه الدراسة وهو أسلوب كما سبق أن أوضحنا لا يعتمد على مناهج البحث العلمي المعروفة.

أما فيما يتعلق بالمبادىء التي وردت في هذه الدراسة فقد تم تحديدها أيضا عن طريق الحصر لما هو قائم فعلا وليس عن طريق الاستدلال المنطقي (استنباطيا كان أو استقرائيا).

ولذلك نجد أن مجموعة المبادىء التي تم تحديدها جاءت غير متسقة مع الجوانب الأخرى لهذه الدراسة ؛ وقد تم تقسيم المبادىء في ترتيب حسب الأهمية وذلك على النحو التالي:

١ ـ مبادىء أساسية Pervasive Principles

٢ ـ مبادىء عامة Broad operating principles

٣ ـ مبادىء تفصيلية Detailed principles

وتتعلق المجموعة الثانية والثالثة من هذه المبادىء بمشاكل التطبيق العملي أكثر منها للقضايا الفكرية. ولقد حددت الدراسة المبادىء الأساسية في ستة مبادىء:

١ ـ يتم إثبات الأصول والخصوم على أساس أسعار التبادل السائدة وقت إجراء التبادل.

٢ ـ يتم إثبات الإيرادات إذا ما تحقق ما يلي:

(أ) إتمام عملية اكتساب الإيراد.

(ب) إتمام عملية التبادل.

٣ ـ بعض التكاليف يتم إثباتها كمصروفات على أساس الربط المباشر بينها وبين الإيرادات ـ مبدأ مقابلة الإيرادات بالمصروفات.

٤ ـ في حالة عدم وجود علاقة سببيه فإن بعض التكاليف يتم إثباتها كمصروفات باستخدام طرق توزيع وتخصيص منظمة ومنطقية (Allocation).

٥ ـ يتم إثبات بعض التكاليف كمصروفات للفترة لأن هذه التكلفة لا تحوي أي خدمات مقبلة أو لأنه ليس هناك طريقة منطقية ومنظمة يمكن على أساسها توزيعها فيما بين الفترات المستفيدة منها.

٦ ـ تستخدم وحدة النقد (الدولار في الولايات المتحدة) كأساس للقياس. أي تغيرات في القوة الشرائية للنقود غير قابلة للإثبات محاسبيا.

ومن هذه المبادىء يلاحظ أن المبدأ الوحيد الذي يخرج عن المألوف بين المحاسبين هو المبدأ الثاني الخاص بتحقق الإيرادات. كذلك نجد أن الدراسة أشارت إلى استخدام طريقة

الوارد أخيرا (LIFO) وطريقة الاستهلاك المعجل (Accelerated) كمحاولات لتغطية أثر التغير في القوة الشرائية للنقود. أيضا نجد أن هذه الدراسة قد أوردت بعض الاعتبارات Modifying Conventions التي تحكم طريقة تطبيق هذه المبادىء الأساسية. الهدف من هذه الاعتبارات هو تحقيق قدر من المرونة في كيفية التطبيق العملي. ولقد تم تحديد الاعتبارات في ثلاث:

(أ) الحيط والحذر في تقويم الأصول والخصوم وفي المحاسبة عن الإيرادات والمصروفات.

(ب) الأولوية لقائمة الدخل على قائمة المركز المالي عند الاختيار بين البدائل المحاسبية.

(جـ) التحكيم والرأي المهني يمكن أن يكون مبررا للخروج عن أي من هذه المبادىء.

وأخيرا اشتملت هذه الدراسة على بعض التوجيهات المتعلقة بمستقبل البحث والتطوير المحاسبي. ومن هذه التوجيهات ما يلي:

١ ـ يجب استبعاد أي إختلافات في الممارسات لا تبررها اختلافات جوهرية في الظروف المحيطة.

٢ ـ يجب أن تكون المبادىء المحاسبية متسقة داخليا Consistent Internally وليس فقط متعارف ومتفق عليها.

٣ ـ يجب تطوير المبادىء بحيث تصبح أكثر فعالية في الإفصاح عن حقائق النشاط الاقتصادي.

ومن المقترحات التي رأت الدراسة أنها تحقق هذه الأهداف الثلاثة ما يلي:

الاعتراف بالإيرادات على أساس زيادة القيمة Accretion method، استخدام قيم المخرجات output values بدلا من قيم المدخلات Input values، الاعتراف بتغييرات الأسعار، الإفصاح عن تقديرات الموازنة التخطيطية Budgets في القوائم المالية الأساسية، تطوير أسس مقابلة الإيرادات بالمصروفات وبصفة خاصة طرق الاستهلاك، الاعتراف بالتعاقدات والتعهدات والإيجارات ضمن عناصر الأصول والخصوم.

وباختصار يمكن القول أن هذه الدراسة (البيان رقم ٤) ماهي إلا تجميع للأفكار

والمبادىء والممارسات المحاسبية القائمة فعلا، وهي بهذا جاءت غير مترابطة ولا تصلح كأساس فكري للمحاسبة. ولقد وجهت لهذه الدراسة انتقادات كثيرة كلها تدور حول نقطة رئيسية وهي أنها (الدراسة) لا تمثل إطارا فكريا متماسكا يمكن استخدامه كأساس لتطوير وبناء النظرية الأساسية للمحاسبة.

وتعتبر هذه الدراسة آخر محاولة من جانب مجمع المحاسبين الأمريكيين تهدف إلى تحديد الفروض والمبادىء المحاسبية على أساس علمي. فقد تحول اهتمام المجمع صوب تحديد الأهداف والمفاهيم ووضع ذلك في شكل إطار متماسك يصلح كبنية أساسية للفكر المحاسبي Metatheory. أي أن الاتجاه الآن هو الاهتمام أولا بوضع الإطار المفاهيمي للمحاسبة باعتبار أن ذلك يعتبر الأساس الذي عليه يتم التوصل بشكل منطقي إلى الفروض والمبادىء العلمية. وفي نفس الوقت يمكن استخدام هذا الإطار المفاهيمي في التوصل إلى معايير التطبيق العملي اللازمة لحل المشاكل العاجلة التي تواجهها المهنة وفي تنظيم السياسات المحاسبية على مستوى المجتمع. أي أن اهتمام مجمع المحاسبين الأمريكيين قد انتقل من تحديد الفروض والمبادىء، أي البناء الرسمي للنظرية، إلى تحديد الإطار المفاهيمي ووضع المعايير. أما عن الإطار المفاهيمي فهو موضوع دراستنا في الفصل القادم. وبالنسبة لموضوع المعايير الخاصة بالتطبيق العملي ومدى الحاجة إليها لتنظيم شئون المهنة فسوف نتناوله في الأجزاء المتبقية من هذا الفصل.

مصوب ص ١٢١

المبحث الثاني

تنظيم السياسة المحاسبية

نتناول في هذا الجزء الجوانب المختلفة لعملية تنظيم السياسة المحاسبية على مستوى المجتمع. فنبدأ بشرح مفهوم السياسة المحاسبية مع بيان دور إدارة المنشأة في تحديدها. ثم توضح مدى الحاجة إلى التدخل الرسمي من قبل الجهات المعنية لتنظيم وتقنين هذه السياسات على مستوى المجتمع، ثم أخيرا نتعرض للمشاكل والأبعاد التي يتعين على الجهة القائمة بالتنظيم أن تأخذها في الاعتبار أثناء أداء مهمتها.

السياسة المحاسبية على مستوى المنشأة: السياسة المحاسبية Accounting Policy هي

مجموعة أدوات التطبيق التي تستخدمها المنشأة في إنتاج وتوصيل المعلومات المالية. ويقصد بأدوات التطبيق العملي Know how تلك القواعد والأسس والطرق والإجراءات التي يستعين بها المحاسب لتطبيق المبادىء المحاسبية وبيان كيفية معالجة البنود والعمليات والأحداث في مجال محدد. ومن المعروف أنه قد تجمع لدى المحاسبين عبر التاريخ رصيد ضخم من أدوات التطبيق العملي وبما يمكن من اختيار ما يتلاءم مع ظروف الحال. ونتيجة لذلك فإنه نادرا ما نجد تماثلا في السياسات المحاسبية للمنشآت المختلفة بل إنه كثيرا ماتسمح السياسة المحاسبية للمنشأة الواحدة باتباع قواعد أو طرق محاسبية مختلفة في نفس الوقت. فمثلا بالنسبة لأسس حساب قسط الاستهلاك قد تستخدم طريقة القسط الثابت بالنسبة للعقارات كما تستخدم طريقة الاستهلاك على أساس الإنتاج بالنسبة للآلات وفي نفس الوقت قد تستخدم طريقة إعادة التقدير بالنسبة للعدد والأدوات.

وليس معنى ذلك أن تحديد السياسة المحاسبية يتم في التطبيق العملي دون ضوابط من أي نوع. فمن ناحية يجب مراعاة خاصية الثبات (أو التجانس) Consistency في السياسة المحاسبية فيما بين الفترات المختلفة. فمن المعروف أن فائدة المعلومات المحاسبية تكمن في إمكانية الاعتماد عليها في عقد المقارنات الزمنية، ولذلك فإن ثبات السياسة المحاسبية أمر لازم لتحديد الاتجاهات وبالتالي ازدياد القدرة على التنبؤ. ومن الطبيعي أن الثبات المطلق في السياسة المحاسبية يعتبر أمرا مستحيلا وذلك نظرا لعدم ثبات الظروف المحيطة بالمنشأة. إلا أنه يجب على المحاسب أن يتأكد من أن التغير في السياسة المحاسبية سوف يوفر معلومات أكثر دقة ونفعا في مجال التنبؤ واتخاذ القرارات. ولذلك نجد أن أغلب التشريعات المحاسبية الحديثة لا تكتفي بالمطالبة بالإفصاح عن السياسة المحاسبية التي تنتهجها المنشأة، بل تطالب أيضا بضرورة الإفصاح عن أي تغيير يحدث في هذه السياسة وأثر هذا التغير على الأرقام المحاسبية المنشورة. وواضح أن الغرض من هذا الإفصاح هو تمكين مستخدمي القوائم المالية من الفصل بين التغير في الأرقام المحاسبية الناتج عن تغير في العوامل الاقتصادية الداخلية والخارجية وبين التغير الناتج من مجرد اختلاف في السياسة المحاسبية المتبعة.

والقاعدة العامة في تحديد معالم البيئة المحاسبية هي أن تأتي أدوات التطبيق العملي ملائمة بقدر الإمكان لظروف الحال وطبيعة نشاط المنشأة. ولتطبيق هذه القاعدة العامة ينبغي

على إدارة المنشأة الاسترشاد بالاعتبارات (أو القيود Constraints) الثلاثة التالية[1]:

١ ـ الحيطة والحذر (أو الحرص) Conservatism (or prudence).

٢ ـ تغليب الجوهر على الشكل Substance rather than form.

٣ ـ الأهمية النسبية Materiality.

وتمثل هذه الاعتبارات الثلاثة نوعا من القيود أو المحددات التي تحكم عملية وضع السياسة المحاسبية على مستوى المنشأة. فبالنسبة لخاصية الحيطة والحذر فهي تمثل الاتجاه التقليدي للمحاسبة عند المفاضلة بين الطرق المحاسبية البديلة. بل نجد أن الجهات المنظمة لشئون مهنة المحاسبة قد أخذت أيضا بهذا الاتجاه الذي يؤيد اتباع السياسات المحاسبية المتحفظة. وكمثال لذلك ما ذهب إليه المعيار رقم (٢) الصادر عن لجنة المعايير المحاسبية بالمملكة المتحدة، حيث ينص على أنه في حالة وجود تعارض بين أساس الاستحقاق وبين خاصية التحفظ عند تطبيق مبدأ مقابلة الإيرادات بالمصروفات فإنه يجب تغليب التحفظ على أساس الاستحقاق[2]. ويلاحظ هنا أن هذا الاعتبار يجب عدم المغالاة في تطبيقه واستخدامه كمبرر لتكوين الاحتياطيات السرية.

أما بالنسبة للاعتبار الثاني فإنه يتطلب اختيار تلك القواعد المحاسبية التي تتفق مع الجوهر وليس مجرد الشكل القانوني أو التنظيمي. فمثلا إذا كانت عملية انضمام شركتين تمثل في واقع الأمر سيطرة إحداهما على الأخرى فإن مثل هذه العملية تعتبر عملية شراء وليست توحيدا للمصالح ويغض النظر عن الصيغة القانونية أو التنظيمية التي تمت بها عملية الانضمام. مثال آخر نجده في العقود الإيجارية طويلة الأجل. فإذا كان عقد الإيجار يغطي أكثر من ٩٠٪ من العمر الإنتاجي للأصل فإن هذا التعاقد في جوهره يمثل شراء على الحساب (شراء تأجيري) ويتعين إظهار أثر ذلك على عناصر الأصول والخصوم في قائمة المركز المالي.

وأما فيما يتعلق بالأهمية النسبية فهي تعتبر من أهم نقط الفصل Thereshold في تحديد معالم السياسة المحاسبية. ولعل أكبر دليل على ذلك هو أن معظم المعايير المحاسبية التي تصدر

---

(1) International Accounting Standard (IAS) No. 1. -Disclosure of Accounting Policies, January 1975.
(2) S S A P 2, -Disclosure of Accounting Policies, Accounting Standards Committee, November, 1971. Par. 14.

عن مجلس معايير المحاسبة المالية (FASB) تأتي مزيّلة بالعبارة التالية: «هذا المعيار لا يلزم تطبيقه في حالة العناصر التي ليس لها أهمية نسبية».

«The Provisions of this statement need notbe applied to immaterial items».

فمثلا يمكن تجاهل استخدام أساس القيمة الحالية في تقويم عناصر الخصوم في قائمة المركز المالي إذا كانت فترة الائتمان قصيرة نسبيا أو أن معدل الفائدة المتفق عليه منخفض نسبيا. مثال آخر نجده في كثير من النفقات الرأسمالية التي يمكن معالجتها كمصروف إيرادي نظرا لأن قيمتها لا تبرر عملية التوزيع والتخصيص على الفترات المستفيدة. إن الأخذ باعتبار الأهمية النسبية في تحديد السياسة المحاسبية للمنشأة ما هو إلا تطبيق لمبدأ اقتصاديات المعلومات، حيث من غير المعقول أن يتم اختيار الطرق المحاسبية دون مراعاة لتكاليف تطبيقها أو أن نفترض دائما أن العائد من المعلومات المحاسبية يزيد على تكاليف إنتاج وتوصيل هذه المعلومات.

ومما لا شك فيه أن هذه الاعتبارات الثلاثة تترك للإدارة مجالا واسعا للتأثير على معالم السياسة المحاسبية الخاصة بالمنشأة. ومن ناحية أخرى نجد أن تدخل الإدارة قد يأتي متعارضا مع مصالح كثير من الفئات التي تعتمد على القوائم المالية المنشورة. ولعل في ذلك ما يفسر لنا الاتجاه المتزايد في الوقت الحاضر نحو المطالبة بالتدخل الرسمي من قبل الجهات المهنية - حكومية كانت أو غير حكومية - بغرض إصدار معايير تحقق قدرا أكبر من الضبط والتنظيم للسياسة المحاسبية على مستوى المجتمع. إلا أنه على النقيض من ذلك، هناك من يعارض التدخل الخارجي بغرض تنظيم السياسة المحاسبية وذلك على أساس أن هذا التدخل سوف يفقد المنشآت المرونة المطلوبة حتى تأتي هذه السياسات ملائمة لطبيعة النشاط وظروف الحال. إن تحقيق المرونة في تحديد السياسة المحاسبية يعتبر أمرا ضروريا وإلا أتت هذه السياسة بصورة جامدة وغير قادرة على مواكبة التغير المستمر في الظروف والاحتياجات.

عدم الحاجة إلى تنظيم السياسة المحاسبية:

من ناحية أخرى، هناك من يرى أنه ليس هناك أصلا حاجة إلى التدخل الخارجي في مجال تحديد ورسم السياسة المحاسبية الخاصة بالمنشآت. ويعتمد هذا الرأي على نقطة

جوهرية مؤداها أن إدارة المنشآت لديها دائما الحافز الذاتي الذي يدفعها بصفة مستمرة لاختيار أفضل السياسات المحاسبية التي تلائمها ودون حاجة إلى أي تدخل خارجي من جانب الجهات المهنية. إن تحديد السياسة المحاسبية لا يجد اعتباره قضية عامة وبالتالي لا يلزم التدخل لتنظيمها على مستوى المجتمع.

والحجج التي يعتمد عليها معارضي التدخل الخارجي لتنظيم السياسة المحاسبية هي كما يلي:

الحجج المعارضة للتنظيم

أولا: نظرية الوكالة: نظرية الوكالة Agency Theory هي أحد النظريات في علم الاقتصاد التي تستخدم كأساس للتنبؤ بسلوك الأطراف المختلفة داخل التنظيم. وتعتمد هذه النظرية على العلاقات القانونية (التعاقدية) التي تحكم أطراف عقد الوكالة (علاقة الموكل/ الوكيل Principal/ Agent)، حيث يلتزم الوكيل بتمثيل ورعاية مصالح الموكل. وعلى ذلك فإنه يمكن النظر إلى المنشأة على أنها ائتلاف لعدد من علاقات الوكالة مثل علاقة الإدارة بالعاملين، علاقة الإدارة بأصحاب الأموال المستثمرة، علاقة المساهمين بالمراجع الخارجي.. . الخ. ومن الطبيعي أن يسعى كل طرف من أطراف عقد الوكالة إلى تحقيق أقصى ما يمكن من المنفعة لصالحه، كما أن مصالح كل طرف قد تتفق في بعض الأمور كما قد تتعارض في أمور أخرى. فالمفروض أن الملاك يستهدفون تعظيم العائد على استثماراتهم بينما عادة ما يكون للمديرين (الوكلاء) عدد من الاهتمامات التي قد لا تقتصر على الإثابة المالية. فبالإضافة إلى المكافآت المالية Pecuniary قد تهدف الإدارة أيضا إلى تأكيد سيطرتها وحريتها في اتخاذ القرارات، أو الرغبة في الاستمرار في موقع السلطة، أو حتى توفير علاقات طيبة مع العاملين وغير ذلك من الاعتبارات غير المالية non-pecuniary.

ونظرا لاحتمالات التعارض هذه فإن أصحاب رأس المال في حاجة إلى استخدام الوسائل التي تمكنهم من مراقبة ومتابعة مدى وفاء الإدارة بالتكليف المحدد في عقد الوكالة Monitoring agency contract. وأكثر الوسائل شيوعا في هذا المجال هي المطالبة بالمراجعة الخارجية للتقارير المحاسبية الدورية، وتصميم نظام الحوافز الإدارية بحيث يتم الربط بين مصالح الإدارة ومصالح أصحاب رأس المال وذلك عن طريق حساب مكافآت الإدارة على

أساس الربح المحاسبي. ومن ناحية أخرى نجد أن من مصلحة الإدارة اكتساب ثقة أصحاب الأموال وتجنب أي سوء تفاهم قد ينشأ فيا بينهم وذلك عن طريق اتخاذ مجموعة من التدابير التي تعطي الاطمئنان لأصحاب الأموال بأن الإدارة سوف تتصرف بما يحقق أهدافهم ويجنبهم مخاطر عملية اتخاذ القرارات. والأمثلة الشائعة في هذا المجال نجدها في تطبيق نظام رقابة داخلية وخارجية كافية، التأمين على ممتلكات المنشأة بالقدر المناسب، وضع حدود قصوى للإنفاق في شكل موازنات ملزمة لمتخذي القرارات... وهكذا. ولما كان التحديد المطلق لسلطة اتخاذ القرارات يعتبر أمرا مستحيلا فإنه هناك دائما احتمال اتخاذ قرارات من جانب الإدارة بما لا يتفق مع وجهة نظر أصحاب الأموال. ونتيجة لذلك نجد أن تنفيذ عقد الوكالة قد يترتب عليه تحمل المنشأة لتكاليف متمثلة في الأثر السلبي لهذه القرارات الإدارية التي تأتي مخالفة لما يمكن أن يقوم به الموكل إذا ما باشر أعماله بنفسه.

وهكذا نجد أن تكاليف الوكالة Agency Costs التي تتحملها المنشأة يمكن حصرها في ثلاثة أنواع[1]:

١ ـ تكاليف من جانب الموكل لرقابة ومتابعة تصرفات وقرارات الوكيل Monitoring expenditures.

٢ ـ تكاليف من جانب الوكيل لتأكيد رعايته لمصالح الموكل Bonding expenditures.

٣ ـ تكاليف متمثلة في سلبيات ناتجة عن قرارات مخالفة لوجهة نظر الموكل Risidual loss.

ولما كانت تكاليف الوكالة على النحو السابق تؤثر على مصالح كل من الوكيل والموكل فإنه من مصلحة كلا الطرفين وضع هذه التكاليف عند أدنى حد ممكن. والوسيلة التي ثبتت فاعليتها في هذا المجال هي تقديم تقارير محاسبية وافية وبصفة دورية ومؤيدة بشهادة مراجع خارجي[2]. وهكذا نجد أن نظرية الوكالة تقدم لنا دليلا على أنه هناك حافز قوي لدى إدارة

(1) M. Jensen and W.H. Meckling, «Theory of the Firm: Managerial Behavior, Agency costs and Ownership structures», Journal of Financial Economics, October, 1976.

(2) Robert W. Holthausen, and Richard W. Leftwich, «The Economic Conse-quences of Accounting Alternatives: Fictionsin the Monitoring, Contracting, and Information Processes, (Paper Presented at the 1982 annual Meeting of the American Accounting Association), 1982.

المنشأة على اتباع أحسن السياسات المحاسبية الملائمة والتي توفر تقارير دورية وافية. فالتقارير المحاسبية التي تتم مراجعتها بمعرفة المراجع الخارجي تعتبر أداة فعالة لتجنب أي خلاف بين الإدارة وأصحاب رأس المال كما أنها - التقارير المحاسبية - تعمل على الحد من تكاليف الوكالة التي تتحملها المنشأة. وعلى ذلك يمكن القول أن نظرية الوكالة تقدم لنا تفسيرا لاهتمام الإدارة في اتباع أفضل سياسة محاسبية ملائمة وبصورة اختيارية ودون حاجة إلى أي تدخل خارجي لتنظيم هذه السياسة.

ثانيا: نظرية كفاءة السوق: يقصد بكفاءة السوق Market Efficiency أن سوق الأوراق المالية تتميز بالقدرة على استيعاب المعلومات المالية المتاحة من المصادر المختلفة والاستفادة من هذه المعلومات في تحديد أسعار الأسهم والسندات المتداولة. وفعلا هناك بحوث ميدانية كثيرة تثبت فائدة المعلومات المحاسبية من حيث تأثير محتواها Information Content على أسعار الأسهم والسندات وبالتالي المساهمة في تحقيق التوازن في سوق رأس المال[1]. والافتراض الأساسي في هذه النظرية هو أن سوق الأوراق المالية تستجيب بسرعة وبدقة للمعلومات التي تتاح للمتعاملين أولا بأول. وتأتي هذه الاستجابة الفورية والدقيقة نتيجة وجود مجموعة من المستثمرين على وعي كاف بدلالة الأرقام المحاسبية Sophisticated Investors وبالتالي يمكنهم إدراك أثر الطرق المحاسبية البديلة على هذه الأرقام. بل إن في استطاعة هذه المجموعة من المستثمرين سواء بأنفسهم أو بالاستعانة بالوسطاء والمحللين الماليين ترجمة الأرقام الواردة في القوائم المالية بافتراض استخدام طرق محاسبية بديلة. ولما كانت المعلومات المحاسبية لها صفة السلع العامة Public goods، أي أنه يسهل نقل محتواها إلى كل ذي مصلحة، فإنه سرعان ما تنتشر هذه المعلومات لتصل إلى هؤلاء المستثمرين الذين لا يتمتعون بنفس القدرات التحليلية Naive Investors. النتيجة النهائية هي تحقيق الكفاءة في الاستفادة من المعلومات Information Efficiency المتاحة لكافة المتعاملين في سوق الأوراق المالية.

ومن أهم النتائج المحاسبية التي تترتب على نظرية فرض كفاءة السوق هو أنه لا يمكن خداع السوق بالاختلافات الناتجة عن استخدام الطرق المحاسبية البديلة أو الناتجة عن تغيير

---

(1) William H. Beaver, «Market Efficiency», The Accounting Review, January, 1981, PP. 23-37.

هذه الطرق فيما بين الفترات المحاسبية. إن كل ما يحتاجه مستخدمي القوائم المالية في ظل هذه النظرية هو مزيد من الإفصاح عن معالم السياسة المحاسبية المتبعة وعن أي تغيير يحدث في هذه السياسة خلال الفترة. الشرط الوحيد الذي يجب مراعاته هو أن تكون المعلومات المالية ملائمة لاتخاذ القرارات الاستثمارية وإنه لتحقيق ذلك يجب أن تتاح للمنشآت الحرية الكافية لتحديد السياسة المحاسبية التي تلائم ظروف الحال وطبيعة النشاط. وهكذا نجد أنه طبقا لنظرية كفاءة السوق ليس هناك ما يدعو للتدخل الخارجي بغرض تنظيم السياسة المحاسبية. إن تنظيم السياسة المحاسبية على مستوى المجتمع لن يضيف شيئا لكفاءة السوق في الاستفادة من المعلومات المحاسبية المتاحة في الوقت الذي نجد فيه أن هذا التنظيم سوف يكون على حساب مدى ملاءمة المعلومات نتيجة فقدان المنشآت للمرونة اللازمة لرسم هذه السياسة بما يناسب ظروفها واحتياجاتها الخاصة.

وهناك جانب آخر لنظرية كفاءة السوق وهو جانب يتعلق بكفاءة هذه السوق في توجيه وتخصيص الاستثمارات Allocation Efficiency على مجالات النشاط البديلة[1]. فمن المعروف أنه هناك ندرة نسبية في مقدار رأس المال الذي يقبل مخاطر الاستثمار ولذلك لنا أن نتوقع تنافسا بين المنشآت لاجتذاب أكبر قدر ممكن من التمويل اللازم. وعليه يمكن القول أنه هناك حافز قوي لدى المنشآت للتقرير بشكل واف ودقيق عن أوجه نشاطها من خلال التقارير المالية الدورية. فكلما زادت الثقة في القوائم المالية التي تصدرها المنشأة كلما زادت قدرتها على الحصول على الاستثمارات اللازمة لها. ومن ناحية أخرى يمكن القول أن نظام التقارير الجيد سوف يؤدي إلى تخفيض تكلفة رأس المال بالنسبة للمنشأة وذلك نتيجة انخفاض درجة عدم التأكد لدى المستثمرين حول أحوالها المالية. أي أنه عن طريق اتباع سياسة محاسبية سليمة وبالتالي العناية بنظام التقارير المالية يمكن تخفيض درجة المخاطرة التي يتعرض لها رأس المال المستثمر لدى المنشأة وبالتالي تخفيض المعدل الذي يمكن أن يقبله المستثمرون كعائد على استثماراتهم. أضف إلى ذلك أن التنافس حول مصادر التمويل في سوق رأس المال سوق يمثل ضغطا على كافة المنشآت لاتباع سياسات محاسبية ملائمة وتوفير نظام تقارير واف حتى في حالة

(1) Daryl N. Winn,. -The Potential Effect of Alternative Measures on Public Policy and Resources Allocation- in Economic Consequences of Financial Accounting Standards, F A S B, 1978, PP. 3-37.

عدم كفاية الأداء، ذلك لأن عدم الإفصاح في مثل هذه الحالات سوف يفسر من قبل المتعاملين على أنه تغطية وتستر للمشاكل التي تتعرض لها المنشأة الأمر الذي يعجل بفشلها وقد يؤدي إلى خروجها من سوق الصناعة التي تعمل فيه. وحتى بالنسبة للمنشآت غير الناجحة فعلا فإنه يهمها أيضا الإفصاح عن حقيقة الأوضاع التي تمر بها وعن المجهودات والتدابير التي اتخذت أو التي سوف تتخذ لتجنب هذه الأوضاع وإلا فقدت المنشأة الثقة نهائيا وبالتالي إفساد المحاولات التي تبذلها للخروج من الأزمة التي تمر بها[1].

وهكذا نجد أن الاعتبارات التنافسية في سوق رأس المال تمثل ضغوطا كافية لتحسين وتطوير نظام التقارير المحاسبة وذلك سعيا وراء تحقيق المصلحة الذاتية للمنشأة ولذلك فإنه يمكن الخروج بنتيجة هامة وهي أنه ليس هناك حاجة إلى التدخل الخارجي من قبل الجهات المهنية المختصة ـ حكومية كانت أو غير حكومية ـ لتنظيم السياسة المحاسبية على مستوى المجتمع.

ثالثا: توفير المعلومات بالاتفاق المباشر: يعارض البعض التدخل الرسمي بغرض تنظيم السياسة المحاسبية على مستوى المجتمع وذلك استنادا إلى أنه يستحيل إعداد تقارير مالية تفي بكافة احتياجات مستخدمي هذه التقارير. السبب في ذلك هو تباين احتياجات الفئات المختلفة ذات المصلحة كما أنه هناك أيضا تباين في النماذج القرارية التي يستخدمها الأفراد داخل كل فئة، وعليه فإنه يستحيل التوصل إلى تنظيم يكفل إعداد قوائم مالية ذات غرض عام ملائمة لكافة هذه الاحتياجات والاستخدامات. ويذهب أصحاب هذا الرأي إلى أن الحل العملي ليس في إصدار معايير منظمة للسياسة المحاسبية على مستوى المجتمع، وإنما يكون على أساس إمكان حصول أصحاب المصلحة على المعلومات الإضافية التي يحتاجونها عن طريق الاتصال المباشر والتعاقد في هذا الشأن مع المنشآت المالية أو الوسطاء الماليين. فعلى سبيل المثال تتطلب البنوك نوعية خاصة من المعلومات عن المنشأة حتى يمكنها البت في قرار منح الائتمان المطلوب. مثل هذه المعلومات الإضافية يمكن طلبها والحصول عليها مباشرة من المنشأة ودون حاجة إلى التدخل وإصدار معايير محاسبية لغرض الإفصاح عنها في القوائم المالية

---

(1) Steven A. Ross, «Disclosure Regulation in Financial Markets», Issues in Financial Regulation, ed. F. Edwards, McGraw-Hill, 1979, PP. 177-202.

ذات الغرض العام. فالمعلومات المالية يجب النظر إليها على أنها سلعة اقتصادية فيا سوق تخضع لقوى العرض والطلب المعتادة. وبالفعل يمكن التأكد من سلامة وجهة النظر هذه إذا ما أمعنا النظر في طبيعة سوق الأوراق المالية. هذه السوق هي في جوهرها سوق للمعلومات المالية. فالنشرات المالية التي يتم تداولها في بورصات الأوراق المالية إنما هي مثال حي على تبادل المعلومات فيها بين المتعاملين على أسس اقتصادية، كذلك يعتبر اللجوء إلى سماسرة الأوراق المالية سعيا وراء النصح في مقابل العمولات التي يحصلون عليها بمثابة نوع من الاتجار في المعلومات المالية.

ومما لا شك فيه أن النظر إلى التقارير المحاسبية من هذه الزاوية يقلل من احتياجات المجتمع المالي إلى التدخل الرسمي لتنظيم السياسة المحاسبية. ذلك بالإضافة إلى أن اعتبار المعلومات المحاسبية على أنها سلعة اقتصادية عادية من شأنه إخضاع عملية إنتاج وتوزيع هذه المعلومات للمبادىء الاقتصادية المعتادة وبالتالي إمكان ترشيد عملية تصميم النظم المحاسبية على مستوى المنشأة. وواضح أن هذه الحجة الأخيرة تركز على نقطة هامة وهي أن التدخل الرسمي بغرض تنظيم السياسة المحاسبية على مستوى المجتمع سوف يترتب عليه تزايد في أعباء تطبيق النظام المحاسبي وهو اعتبار عملي لا يستهان به وبصفة خاصة بالنسبة للمنشآت صغيرة الحجم.

الحاجة إلى تنظيم السياسة المحاسبية:

يتم التنظيم المحاسبي عن طريق التدخل الرسمي من قبل الجهات المهنية - حكومية كانت أو غير حكومية - وذلك بغرض تحديد المعالم الرئيسية التي يلزم مراعاتها من قبل المنشآت المختلفة عند تحديد سياستها المحاسبية. فتنظيم السياسة المحاسبية هو نوع من التدخل الخارجي - بالنسبة لادارة المنشأة - في مجال التطبيق العملي لضمان حد أدنى من التوحيد للممارسات المحاسبية على مستوى المجتمع. وغني عن البيان أن الهدف النهائي من عملية التنظيم هذه هو زيادة منفعة المعلومات المحاسبية في مجالات التطبيق المختلفة، ولذلك فإنه يلزم دائما مراعاة خاصيتين رئيسيتين:

أولا: خاصية الملاءمة Relevancy. بمعنى أن تكون للمعلومات القدرة على التأثير على

عملية اتخاذ القرارات، ولذلك من الواجب أن تكون للمعلومات المحاسبية قدرة تنبؤية حتى تكون ملائمة. وبصفة عامة تعتبر المعلومات ملائمة إذا كان عدم وجودها من شأنه اتخاذ قرار مختلف عن ذلك الذي يتخذ في حالة وجودها.

ثانيا: خاصية الثقة Reliability. بمعنى امكان الاعتماد على المعلومات المحاسبية، فمثلاً يلزم أن تكون المعلومات المحاسبية صادقة في التعبير عن الأحداث والعمليات والظروف وبطريقة محايدة يمكن التحقق منها بأدلة اثبات موضوعية.

ويتم تنظيم السياسة المحاسبية للمجتمع عن طريق اصدار المعايير التي بها يتم التحكم في المعالجات المحاسبية للعناصر الأساسية المكونة للقوائم المالية. هذه المعايير سوف تكون مجال دراستنا في هذا الفصل، إلا أنه يلزم أولاً بيان مدى الحاجة إلى التنظيم المحاسبي وأيضاً المشاكل والأبعاد المتعلقة بهذه العملية. ويعتمد أنصار التنظيم المحاسبي على الحجج الآتية:

أولا: ظاهرة الملكية الغائبة: من المعروف أن هناك انفصالاً للملكية عن الادارة في معظم التنظيمات المعاصرة وبصفة خاصة في الشركات المساهمة وفي شركات القطاع العام، ناهيك عن النشاط الاداري الحكومي. ولقد أدى ذلك إلى انتشار ما يعرف بظاهرة الملكية الغائبة Absentee Ownership. ونتيجة لانتشار هذه الظاهرة فإنه من المتوقع أن تأتي عملية اختيار السياسة المحاسبية للمنشأة متأثرة بالأهداف الذاتية للادارة وحتى لو كان ذلك على حساب صدق التعبير عن نتائج الأحداث والعمليات والظروف الاقتصادية. وفيما يلي بعض الوسائل الشائعة التي يمكن أن تمارس عن طريقها ادارة المنشأة التحكم في نوعية وكمية المعلومات المفصح عنها في القوائم المالية:

١ ـ تمهيد الدخل: Income Smoothing. ويقصد بذلك تقليل حدة التفاوت والتقلبات في أرقام الدخل الخاصة بالفترات المحاسبية المختلفة. والممارسات المحاسبية التي عن طريقها يمكن تحقيق هذا الأثر كثيرة مثل: أسس تحقق (توقيت الاعتراف) الايرادات، أسس تحقق (توقيت الاعتراف) المصروفات، طرق تبويب العناصر العادية وغير العادية في قائمة الدخل، . . . . الخ. وتلجأ ادارة المنشآت إلى وسائل تمهيد الدخل وذلك لتحقيق أهداف كثيرة مثل: التأثير على الضرائب المستحقة، اكتساب ثقة المساهمين وحملة

السندات، تجنب التدخل الحكومي .... الخ. إلا أنه من أهم دوافع الإدارة لتمهيد الدخل الدوري هو رغبتها في تجنب إظهار التباين في نتائج أعمال المنشأة من فترة إلى أخرى. وتأتي هذه الرغبة من جانب الادارة نتيجة استخدام المحللين الماليين والمستثمرين لدرجة تباين الربحية الدورية كمقياس للمخاطرة التي يتعرض لها النشاط. لا شك أن ارتفاع درجة المخاطرة من شأنه ارتفاع تكلفة رأس المال بالنسبة للمنشأة الأمر الذي يؤثر سلبياً على قدرتها على توفير الأموال اللازمة لاحتمالات التوسع. ومن ناحية أخرى نجد أن تمهيد الدخل هو نوع من طمس الحقائق أو إخفائها مؤقتاً عن أصحاب الشأن الأمر الذي يؤدي إلى سوء توجيه الموارد فيما بين مجالات الاستثمار البديلة.

٢ـ تكوين الاحتياطيات السرية: ويكون ذلك عن طريق اتباع أنماط معينة في توزيع التكاليف والايرادات فيما بين الفترات المحاسبية المتعاقبة. ومثال ذلك المغالاة في حساب عبء الاستهلاك في بعض الفترات، التخفيض المتعمد في القيمة الدفترية لبعض الأصول، تأخير الاعتراف بالايرادات. هذه الاحتياطيات السرية Secret Reserves غالباً ما يساء استعمالها من قبل الادارة وبصفة خاصة في مجالات تحسين مظهر الربحية أو تقليل الخسائر الظاهرة في القوائم المالية أو اجراء توزيعات على المساهمين وصرف مكافآت للفريق الاداري لا تبررها نتائج الأعمال الفعلية خلال الفترة.

٣ـ التأثير على المركز المالي: فقد تلجأ الادارة إلى اتخاذ قرارات ليس لها هدف سوى التأثير على عناصر الأصول والخصوم كما تبدوا في قائمة المركز المالي. كأن تعمد الادارة إلى سداد قدر كبير من الخصوم المتداولة قرب نهاية السنة المالية وذلك لمجرد التأثير على رأس المال العامل، أو تأجيل إجراء توسعات أو عدم استبدال الأصول في وقتها المناسب حتى تتجنب تأثير ذلك على الربحية، أو تدبير مصادر تمويل يمكن تجنب اظهار أثرها على الميزانية وهو ما يعرف «بالتمويل خارج الميزانية Off - Balance Sheet Financing كما في حالة تأجير الأصول الثابتة Leasing بدلاً من شرائها مع معالجتها محاسبياً على أنها عملية ايرادية أو القيام ببيع صوري لجزء كبير من المخزون مع الاتفاق على اعادة شرائه فيما بعد Product Financing Arrangements. كذلك في حالة تغيير الفريق الادارى فإن الادارة الجديدة قد تلجأ إلى تغيير السياسة المحاسبية القديمة لمجرد الرغبة في أظهار المركز المالي

للسنة الانتقالية في أسوأ صورها وما يترتب على ذلك من تحسن مظهر الربحية نسبياً في الفترات المقبلة والتخلص من أي أصول غير مؤكدة[1].

ثانيا: احتمالات فشل السوق: أوضحنا فيما سبق أن البعض يرى عدم الحاجة إلى تنظيم السياسة المحاسبية على مستوى المجتمع وذلك على أساس أن كفاءة السوق سوف تحقق هذا التنظيم بصورة تلقائية ودون ما حاجة إلى أي تدخل خارجي. ومن ناحية أخرى، وعلى عكس ما سبق تماماً، هناك من يرى أن هناك اعتبارات كثيرة تؤدي إلى فشل السوق Market failure في تحقيق هذا الهدف. هذه الاعتبارات هي كما يلي:

١ ـ المنشأة منتج محتكر للمعلومات المحاسبية: تعتبر المنشأة في الواقع العملي منتجاً محتكراً للمعلومات المحاسبية، وهذا يعني فشل قوى المنافسة في تحقيق التوازن. أي أن كفاءة السوق ليست سوى افتراض وبالتالي فإن سوق المعلومات المحاسبية كأي سوق احتكارية أخرى في حاجة إلى إجراءات تنظيمية لتحقيق النفع العام. ففي ظل غياب المعايير المنظمة للسياسة المحاسبية على مستوى المجتمع سوف تتحكم المنشأة ـ بصفتها منتجاً محتكراً ـ في كمية ونوعية المعلومات التي تفصح عنها في قوائمها الدورية. يضاف إلى ذلك أن حصول بعض الأطراف على المعلومات الاضافية التي يحتاجونها عن طريق الاتصال أو التعاقد المباشر لا يعتبر أمراً متيسراً في أغلب الأحيان إذ أن هذه الأطراف ليست دائماً في موقف المفاوض القوي. ومن ناحية أخرى نجد أن اللجوء إلى الطرق الخاصة أو الجانبية للحصول على المعلومات اللازمة بغرض تحقيق السبق في الاستفادة من السوق Beating the market تمثل أحد صور السوق السوداء التي تعكس فشل أو عدم كفاءة سوق المعلومات المحاسبية. مثل هذه الأوضاع لابد وأن يترتب عليها عدم عدالة في توزيع المعلومات المحاسبية الأمر الذي ينعكس بدوره على عدم عدالة توزيع الثروات وفرص الاستثمار فيما بين الأفراد والقطاعات.

---

(1) "The Big Bath", Newsweek, July 27, 1970, PP. 54, 57, as Quoted in Philip E. Meyer, Applied Accounting Theory: A Financial Reporting Perspective, Richard D. Irwin, Inc., Homewood, Illinois, 1980 P. 379.

٢ ـ انخفاض مستوى التقارير المحاسبية : فيما يتعلق بالحجة القائلة بأنه هناك دوافع كافية وقوية تضمن الافصاح الكافي بصورة تطوعية من جانب المنشآت ودون حاجة إلى تدخل وتنظيم خارجي ، فإنه يمكن الرد على ذلك بأن هذه الدوافع على أحسن تقدير قد تحقق الافصاح الكافي من حيث مداه أو كميته ، في حين أن التنظيم المحاسبي يهدف إلى أكثر من ذلك إذ يمتد ليشمل أيضاً نوعية هذه المعلومات. إن الرأي الذي ينادي بعدم التنظيم يفترض وجود إطار فكري متماسك للمحاسبة وأنه قد تم ترجمة هذا الإطار في صورة معايير متفق عليها في التطبيق العلمي. في حين أن الوضع الحالي للفكر المحاسبي ، كما سبق أن أوضحنا ، يعاني من نواحي قصور كثيرة تفسح المجال أمام الإدارة لإخفاء التناقضات التي قد تكون موجودة في تنفيذ عقد الوكالة. إن غياب التنظيم المحاسبي في الوقت الذي لا تتوفر فيه نظرية متكاملة للمحاسبة سوف يؤدي حتماً إلى انخفاض مستوى التقارير المالية وفقدان الثقة في المعلومات المحاسبية الأمر الذي يترتب عليه فشل سوق المعلومات في تحقيق التوازن.

٣ ـ المعلومات المحاسبية لها خصائص السلع العامة: سبب آخر من أسباب فشل القوى التنافسية في سوق المعلومات المحاسبية هو أن هذه المعلومات تتميز بخصائص السلع العامة Pulic goods. ومن المعروف أن السلع العامة لا تنطبق عليها بصورة كاملة قوى العرض والطلب المعتادة. ويقصد بالسلع العامة تلك السلع التي إذا تم توفيرها (إنتاجها) فإن استفادة البعض بها لا يؤثر على فرص الآخرين من الاستفادة من نفس السلعة. والمثال التقليدي على السلع العامة هو برامج البث الإذاعي والتليفزيوني والمجلات والجرائد حيث نجد استفادة (إستهلاك) البعض لا يمنع الاستفادة المماثلة للآخرين أو نقل وتحويل مضمونها من مستخدم لآخر دون مقابل. فالخاصية المميزة للسلع العامة هي وجود ما يسمى بحقوق الملكية المتساهلة Soft property rights لمنتجي هذه السلع في مواجهة المستهلكين. إن منتجي السلع العامة لا يستطيعون استبعاد غير المشترين بسهولة من الاستفادة من هذه السلع وذلك على عكس منتجي السلع العادية. ويطلق على هؤلاء المستفيدين من السلع العامة دون تحمل أي تكلفة مباشرة ، بالمستهلكين دون مقابل ، Free - riders . وقد اعتبر البعض المعلومات المحاسبية من قبيل

السلع العامة ذات الحقوق المتساهلة، حيث يمكن لأي شخص له مصلحة الاستفادة من التقارير المالية دون أن يتحمل أي تكلفة هذه الاستفادة كما أنه يمكنه نقل محتوى هذه التقارير دون أي قيد إلى الآخرين[1]. ونتيجة لذلك فإنه لا يمكن تحديد حجم الطلب الحقيقي على المعلومات المحاسبية كما أنه، نتيجة للحقوق المتساهلة، لن يكون هناك حافز قوي لدى المنشأة لإنتاجها وتوفيرها، وحتى إذا أنتجت فسوف يكون ذلك في أضيق الحدود الممكنة مالم يكن هناك تدخل خارجي ينظم عملية الافصاح. لكل ذلك نجد أن سوق المعلومات المحاسبية ليست سوقاً كفئاً كما يدعي معارضي التنظيم المحاسبي.

ثالثا: الأهداف الاجتماعية: سبب ثالث يعتمد عليه أنصار التدخل بغرض التنظيم هو أن تنظيم السياسة المحاسبية يجب أن يتم على هدى من الأهداف الاجتماعية Social goals وليس فقط بناء على اعتبارات السوق وعوامل العرض والطلب المعتادة. فحتى لو فرضنا أن السوق كفء فإن التوازن الذي يتحقق هو توازن السوق من وجهة نظر المتعاملين وليس توازناً من وجهة نظر المجتمع. إن توازن السوق من وجهة نظر المستثمرين يتحقق عندما يتم تخصيص الموارد المتاحة في المجتمع صوب المجالات التي تتمتع بأعلى معدلات عائد ممكنة. وواضح أن مثل هذا التوازن قد لا يتفق في معظم الأحيان مع الصالح العام وعما يحقق الأهداف والقيم الاجتماعية السائدة في الزمان والمكان. وليس أدل على ذلك من أن الأنشطة الغير مشروعة والطفيلية هي الأنشطة التي تحقق ربحية غير عادية. ومن ناحية أخرى قد يؤدي عدم تنظيم السياسة المحاسبية إلى عدم عدالة الافصاح المحاسبي وبالتالي افتقار سوق الاستثمار لما يعرف بتماثل المعلومات Information symmetry. إن عدالة الاستفادة من المعلومات المحاسبية يتطلب أن يكون الافصاح المحاسبي متوازناً لكافة الأطراف وبحيث يحول دون استفادة البعض دون البعض الآخر Equal endowment. أن تنظيم السياسة المحاسبية على مستوى المجتمع سوف يقضي على الطرق الجانبية والغير رسمية للحصول على المعلومات وبالتالي على السبق غير المشروع من قبل البعض[2].

---

(1) Nicholas J. Gonedes, and Nicholas Dopuch, «Capital Market Equilibrium, Information Production, and Selected Accounting Techniques», Theoretical Framework and Review of Emperical Works, Studies on Fianancial Accounting Objectives, supp to Journal of Accounting Research, 1974, pp / 48 - 129.

(2) Jack, Hirchleifer, «The Private and Social Value of information and the Reward to Inventive Activity», American Economic Review, September, 1971, pp. 561 - 573.

أما فيما يتعلق بالاعباء التي تترتب عن التنظيم المحاسبي، وهي أحد أوجه الاعتراض على التنظيم، فإنه يلاحظ أن المعلومات الإضافية التي قد يتطلبها لن يترتب عليها في أغلب الأحيان أعباء تفاضلية (إضافية) كبيرة وذلك نظراً لأنها عادة ما تكون منتجاً عرضياً By product إذ أن معظم هذه المعلومات غالباً ما تكون متوفرة أصلاً في نظام المعلومات الداخلي للمنشأة [1]. أي أن عملية التنظيم المحاسبي سوف يترتب عليها عائداً اجتماعياً صافياً Social net return. ويقصد بالعائد الاجتماعي الصافي أن منافع التنظيم من وجهة نظر المجتمع سوف تزيد عن تكاليف التطبيق.

الأبعاد المختلفة لعملية التنظيم: قدمنا فيما سبق تبريراً منطقياً لحتمية التدخل لتنظيم السياسة المحاسبية على مستوى المجتمع وذلك على أساس استنباطي بحت Deductive. فقد أوضحنا أن تنظيم السياسة المحاسبية سوف يؤدي إلى الارتقاء بمخرجات النظام المحاسبي وبما يحقق عائداً اجتماعياً صافياً. إلا أنه بالإضافة إلى ذلك هناك حاجة إلى بحوث ميدانية مكملة يمكن عن طريقها حسم كثير من القضايا المتصلة والتي تدور حول مشاكل تطبيقية مثل: تحديد مدى الحاجة الفعلية للأطراف المختلفة؟، من الذي سيستفيد من المعايير المقترحة؟، من الذي سيتحمل أعباء التطبيق؟، ماهي العواقب والآثار الاقتصادية (ايجابية وسلبية) Economic consequences المتوقعة كرد فعل سلوكي للمعايير المنظمة؟.

ومن ناحية أخرى، لما كانت المعلومات المحاسبية لها خصائص السلع العامة وبالتالي لا يمكن الاعتماد على قوى السوق أو نظام التسعير القائم على توازن قوى العرض والطلب، فإنه لا يتوفر لنا وسيلة يمكن بها الحكم بصورة مباشرة على ما إذا كانت إجراءات التنظيم المحاسبي سوف تسفر عن تعظيم العائد أو النفع العام للمجتمع. أي أنه لا يتوفر لنا حتى الآن وسيلة يمكن بها الحكم على مدى أمثلية Optimality التنظيم المحاسبي المقترح سواء من حيث الكم أو الكيف.

فالسلع الاقتصادية - بالمقارنة بالسلع العامة - يتم إنتاجها وتوزيعها في ظل قوى العرض والطلب وبما يحقق توازن مستوى الإنتاج مع مدى الاحتياجات. ومن المعروف أن

---

(1) Nils H. Hakansson, «Interim Disclosure and Public Forecasts: An Economic Analysis and Framework for Choice», The Accounting Review, April, 1977, pp. 395 - 416.

هذا التوازن يتم عن طريق جهاز الأسعار وهو جهاز يعكس لنا السلم التفضيلي Preference scale للمتعاملين في السوق. ومن المعروف أيضاً أنه في حالة فشل قوى السوق في تحقيق هذا التوازن كما في حالة المنافع العامة فإن على الأجهزة الحاكمة مسئولية التدخل لتنظيم الأسواق وبما يحقق أقصى منفعة عامة ممكنة للمجتمع. إلا أنه من ناحية أخرى نجد أن الدراسات الاقتصادية تؤكد لنا أنه ليس هناك حتى الآن من طريقة تحل محل قوى العرض والطلب التنافسية لتحقيق التوازن في الأسواق التي تحتاج إلى تنظيم عن طريق التدخل الخارجي The paradox of regulation. ففي مثل هذه الأسواق حيث لا يعمل جهاز الأسعار المعتاد يستحيل التوصل إلى معايير تحقق لنا تعظيم المنافع الاجتماعية العامة Impossibility Theorem وذلك نظراً لعدم إمكانية التوصل إلى سلم تفضيلي - دالة منفعة Social utility function - يعكس لنا رغبات المجتمع بجميع طوائفه وكافة قطاعاته[1]. ليس هذا فقط وإنما تشير لنا الدراسات الاقتصادية إلى استحالة تحقيق التوازن في القضايا الاجتماعية العامة. ذلك لأن التوازن من وجهة نظر المجتمع يتطلب التوصل إلى الحالة التي يستحيل عندها جعل فرد أو قطاع معين في وضع أفضل دون أن يكون لذلك تأثيراً سلبياً على أي فرد أو قطاع آخر. فالاقتصاد المتوازن طبقاً لهذه القاعدة والتي تعرف بقاعدة باريتو Pareto Optimality Criterion هو ذلك الاقتصاد الذي يكون فيه توزيع الموارد في وضع مثالي وبالتالي فإن أي إعادة لتوزيع هذه الموارد في أي اتجاه آخر لن يفيد أي طرف إلا على حساب طرف أو أطراف أخرى، أي أن الانتقال من هذا الوضع المتوازن سوف يكون له تأثير سلبي على الصالح العام. ومما لاشك فيه أن التحليل السابق ينطبق على سوق المعلومات المحاسبية، وترتيباً على ذلك يمكن القول إنه ليس هناك وسيلة يمكن بها الحكم بصورة مباشرة على ما إذا كانت إجراءات التنظيم المحاسبي سوف تحقق التوازن المطلوب على مستوى المجتمع[2].

ومن ناحية أخرى، يتميز إنتاج السلع العامة - المعلومات المحاسبية - بأنه هناك عادة مبالغة في إنتاجها بأكثر من الاحتياجات الفعلية. ويرجع ذلك إلى أن المستفيدين أو

(1) Kenneth Arrow, Social Choice and Individual Values, John Willey, 1963.
(2) Ross L. Watts, «Can Optimal Information Be Determined by Regulation», in Regulation and the Accounting Profession, ed. John W. Buckley and J. Fred Weston, Lifetime Learning Publication, 1980, pp. 153 - 162.

حوث المحاسبة المحاسبة

المستخدمين لا يتحملون بصورة مباشرة ثمناً نظير هذا الاستخدام أو هذه الاستفادة، وبالتالي فإنهم يميلون عادة إلى المبالغة في تقدير احتياجاتهم من هذه المعلومات. وعلى ذلك فإن هذا الإنتاج الزائد عن الحاجة من المعلومات المحاسبية لا يمكن تجنبه إلا بالبحث عن وسيلة يمكن بها فرض سعر مناسب لكل مستفيد أو مستخدم لهذه المعلومات. أي أن المخرج الوحيد هو عن طريق تقوية حقوق الملكية لمنتجي المعلومات المحاسبية. ولما كان مثل هذا المخرج غير متاح حالياً، فإنه في ظل الوضع الحالي يتحمل المنتج دون المستهلك تكاليف إنتاج وتوصيل المعلومات المحاسبية الأمر الذي ينعكس بالضرورة على أسعار السلع والخدمات النهائية. أي أن مستهلك المعلومات المحاسبية يحصل، في ظل الوضع الحالي، على دعم من مستهلك السلع والخدمات التي تقوم المنشآت بإنتاجها الأمر الذي ينطوي على عدم عدالة في توزيع الموارد الاقتصادية فيما بين قطاعات المجتمع.

وبناء على ما سبق، نجد أن تنظيم السياسة المحاسبية يتطلب منا مواجهة جدية لمعضلتين أساسيتين :

(أ) احتمالات اصدار معايير تؤدي إلى المبالغة في انتاج المعلومات المحاسبية بأكثر من الاحتياجات الفعلية وذلك نتيجة عدم امكان تحديد حجم الطلب الحقيقي على هذه المعلومات.

(ب) احتمالات استفادة بعض فئات المجتمع من عملية التنظيم المحاسبي على حساب البعض الآخر وذلك نتيجة عدم تحميل كل منتفع بالتكلفة الفعلية للمعلومات التي يستخدمها.

ولتنظيم السياسة المحاسبية بعد آخر على مستوى المجتمع يتعلق بالآثار الاقتصادية التي تنتج عن هذه السياسة. فقد سبق أن أشرنا إلى أن تنظيم السياسة المحاسبية يهدف أساسا إلى حسن توزيع وإدارة الموارد الاقتصادية للمجتمع. ومن هذا المنطلق يتعين على الجهاز المسئول عن رسم السياسة المحاسبية مراعاة تقييم البدائل المطروحة من زاوية الأبعاد الاقتصادية التي يمكن أن تترتب عن تطبيقها. والاعتبار الرئيسي الذي يلزم دراسته في هذا المجال هو تقييم الأثر أو البعد الاقتصادي المناوىء Extraneous Economic Consequence الذي يمكن أن

يحدث نتيجة اندفاع المنشآت إلى سلوك مناوىء كرد فعل لم يؤخذ في الاعتبار عند وضع معيار معين. فمثلا قد تستوجب أحد المعايير المنظمة للممارسات المحاسبية معالجة بعض أوجه الانفاق كمصروف ايرادي بصفة دائمة، بينما تكون طبيعة الانفاق تسمح بمعالجته كانفاق ايرادي مؤجل أو انفاق رأسمالي في حالات معينة. والمثال الشائع على هذه الحالة نجده في تكاليف الأبحاث والتطوير وتكاليف استكشاف الموارد الطبيعية. واضح أن معالجة مثل هذه الأعباء بصفة دائمة على أنها اعباء ايرادية سوف يترتب عليه تحميل الفترات المحاسبية التي يتم فيها الانفاق بقدر كبير من المصروفات الأمر الذي يظهر المنشأة بشكل غير ناجح وهو ما قد يدفع ادارتها إلى الحد من تلك الأنشطة التطويرية أو الاستكشافية أو تأجيلها بقدر الامكان. لا شك أن مثل هذا الأثر السلوكي الناتج عن معيار محاسبي معين سوف يترتب عليه أثر اقتصادي مناوىء على مستوى الاقتصاد القومي في مجموعه.

وبالاضافة إلى أبعاد التنظيم المحاسبي على مستوى الاقتصاد القومي هناك أيضا أبعاد لهذه العملية على مستوى الأطراف أو القطاعات المعنية داخل المجتمع. والأطراف التي تتأثر بعملية التنظيم المحاسبي يمكن تحديدها فيما يلي:

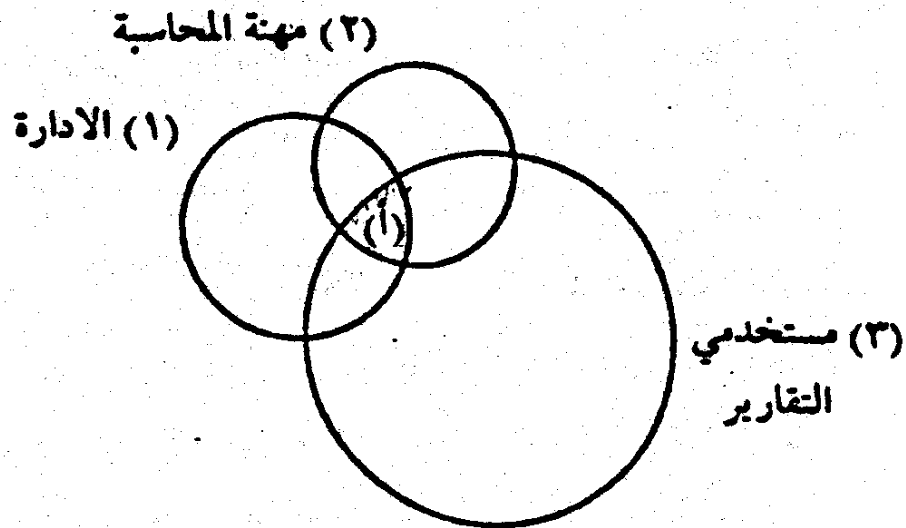
١ ـ المنشأة ممثلة في إدارتها حيث تقع مسئولية اعداد وتوصيل التقارير المالية.

٢ ـ المراجع الخارجي (مهنة المحاسبة والمراجعة) حيث تقع مسئولية التحقق من مدى اتفاق التقارير المالية مع المبادىء المحاسبية المتعارف عليها.

٣ ـ المستخدمين الخارجيين للتقارير المالية (المستثمرين، المحللين الماليين، العاملين، الموردين، العملاء، الحكومة، المجتمع ككل) باعتبار أن قراراتهم تعتمد كثيراً على المعلومات التي تشملها هذه التقارير.

وغالباً ما تتعارض اهتمامات هذه المجموعات الثلاثة. ويمكن تمثل هذا التعارض بالشكل التالي (Venn diagram): [1].

(1) R.M. Cyert and Y. Ijiri «Problems of Implementing the Trueblood Objectives Report», in Studies on Financial Accounting Objectives: 1974, supplement to vol. 12. Journal of Accounting Research, pp. 29-42.



ويلاحظ من الشكل السابق أن دوائر الاهتمام الثلاثة تلتقي (تتطابق) في حدود المنطقة (أ) فقط، وهي منطقة تمثل تلك المعلومات التي يمكن أن توافق إدارة المنشأة على الافصاح عنها ويجد فيها مستخدمي التقارير المالية ما يلائم احتياجاتهم وفي نفس الوقت هناك استعداد من قبل مهنة المحاسبة على قبول مسئولية تدقيقها ومراجعتها. أما باقي المساحة في الشكل السابق فتمثل احتمالات تعارض في الاهتمامات.

فالدائرة رقم (١) تمثل دائرة اهتمامات الادارة والتي تعكس اعتبارات تتعلق باقتصاديات انتاج المعلومات وأثر الافصاح على مصالح الادارة وعلى وضع المنشأة التنافسي في السوق. ولذلك نجد أنه من المتوقع أن تعارض إدارة المنشأة أي معايير محاسبية من شأنها إضافة اعباء كبيرة في عملية انتاج وتوزيع المعلومات. ومن ناحية أخرى قد ينتج عن بعض المعايير المحاسبية اظهار نتائج الأعمال بصورة أفضل من الواقع الفعلي. لا شك أن مثل هذه المعايير سوف تلقى ترحيباً من قبل إدارة المنشآت. إلا أنه في نفس الوقت وجد في إحدى الدراسات التطبيقية أن إدارة بعض المنشآت ترحب بمعايير تؤثر سلبيا على الأرباح الدورية[1] ولقد كان تبرير هذا السلوك الاداري على أساس أن إظهار أرباح معتدلة ـ عن طريق اخفاء الأرباح غير العادية ـ سوف يجنب المنشأة احتمالات التدخل الحكومي أو حتى احتمالات التأميم التي قد تؤيدها الأرباح الاحتكارية.

---

(1) Ross L. Watts and Jerold L. Zimmerman, "Toward a Positive Theory of the Determination of Accounting Standards", The Accounting Reviwe, 1978, pp. 112-134

أما عن الدائرة رقم (٢) فتمثل دائرة اهتمام مهنة المحاسبة والمراجعة وهنا من المتوقع أن نجد معارضة لأي معايير من شأنها القاء مسئوليات جديدة على المراجع الخارجي وبصفة خاصة تلك المعايير التي تتطلب مراجعة عمليات وأنشطة غير تقليدية. أمثلة على هذه المعايير التي قد لا تلقى تأييداً من مهنة المحاسبة والمراجعة نجدها في المعايير التي تستلزم الافصاح عن تقديرات الموازنة وخطط الإدارة المتعلقة بالمستقبل، أو المعايير التي تتطلب الافصاح عن نتائج الأنشطة الداخلية وخطوط الانتاج الرئيسية (L.O.B). لاشك أن تطبيق مثل هذه المعايير سوف يترتب عليها الافصاح عن معلومات يصعب اقامة الدليل الموضوعي لتوثيق هذه المعلومات Soft data. لا شك أن مثل هذه المعايير سوف تؤدي إلى إتساع نطاق مسئولية المراجع الخارجي وبالتالي تعرضه لمخاطر مهنية أكثر ولمساءلة أكثر من قبل مستخدمي التقارير المالية. فالمشاهد أنه حتى في ظل الوضع القائم والذي يركز على أعلى درجات الموضوعية والقدرة الفائقة على توثيق البيانات فإن المراجع لم يسلم من المساءلة القانونية وخاصة في تلك الحالات التي لم يستطع فيها التنبؤ بفشل المشروعات أو التقرير عن سوء استخدام الموارد كما في حالة الاختلاسات وتقديم الرشاوي. أن وجهة نظر المراجع تتطلب تنظيم السياسة المحاسبية بطريقة تجعل الممارسة العملية اقرب إلى التنميط بقدر الامكان واستبعاد مجالات الاجتهاد الشخصي وذلك تجنبا لأي مساءلة قانونية محتملة.

أما فيما يتعلق بالدائرة رقم (٣) وهي تمثل أوسع الدوائر الثلاثة من حيث المساحة فتعبر عن دائرة اهتمام مستخدمي القوائم والتقارير المالية. وهنا نجد مطالبات بالتوسع في الافصاح بقدر الامكان وذلك حتى يمكن تغطية كافة الاحتياجات وكذلك نظرا لأن مستخدمي التقارير لا يتحملون بصورة مباشرة تكاليف هذا الافصاح المتزايد. ولعل في مصالح الوسطاء الماليين ابلغ مثل على وجهة نظر مستخدمي التقارير المالية. إذ أن زيادة الافصاح يحقق مصالحهم الذاتية نظرا لأن ذلك سوف ينعكس على تعقيد التقارير المالية الأمر الذي يزيد من غموضها بالنسبة للمستثمرين العاديين. النتيجة أن هؤلاء المستثمرين العاديين نظرا لعدم توفر الوقت الكافي ولا القدرات التحليلية اللازمة سوف يلجأون إلى هؤلاء الوسطاء الأمر الذي يزيد من الاقبال على طلب الاستشارات المالية وزيادة تكاليف هذه الاستشارات.

وهكذا نجد أن على الجهاز المسئول عن وضع وتنظيم السياسة المحاسبية للمجتمع أن

لا يتأثر بالمصالح الذاتية لأي من الفئات الثلاثة المذكورة دون مراعاة لمصالح الفئات الأخرى. فالمعايير المنظمة للسياسة المحاسبية يجب ألا تأتي معبرة فقط عن وجهة نظر الادارة (المنشأة) Firm oriented أو فقط عن وجهة نظر المهنة Profession oriented أو فقط عن وجهة نظر مستخدمي التقارير User oriented[1]. بعبارة أخرى يجب عدم تغليب وجهة نظر معينة وباستمرار على وجهات النظر الأخرى. ومن هنا كانت الأهمية المعطاة في الوقت الحاضر في أغلب الدول بعملية اصدار معايير المحاسبة، وهو ما سوف نتناوله في الجزء التالي.

المبحث الثالث

معايير التطبيق العملي

توصلنا فيما سبق إلى حتمية تنظيم السياسة المحاسبية على مستوى المجتمع وذلك عن طريق اصدار معايير التطبيق العملي الملائمة للمكان والزمان. هذه المعايير المنظمة للتطبيق العملي يجب أن تأتي متسقة مع الاطار الفكري، ولذلك فإنه من الأهمية بمكان بذل كل عناية ممكنة في عملية الانتقال من النظرية إلى المعايير. وحيث أن المعايير هي أولى أدوات التطبيق العملي وتمثل بذلك حلقة الوصل بين النظرية والتطبيق، فإنه يجب بالاضافة إلى ما سبق أن تعكس بقدر الامكان الاعتبارات البيئية والأعراف والاصطلاحات المحاسبية السائدة. ومن هنا نجد أن على الجهاز المكلف بوضع معايير المحاسبة مسئولية اتباع منهج مدروس من شأنه تأكيد المواءمة بين اعتبارات الفكر ومقتضيات الممارسة العملية.

وترتيبا على ما سبق سوف نتناول في هذا الجزء بيان نقطتين اساسيتين:

١ ــ الخصائص الفكرية والعملية للمعايير.

٢ ــ تنظيم عملية وضع واصدار المعايير.

الخصائص الفكرية والعملية للمعايير: النظرية في المحاسبة ليست هدفا في حد ذاتها وإنما هي وسيلة لاحكام وترشيد التطبيق العملي، والمبادئ العلمية تمثل قمة الفكر في النظرية حيث تمثل الأحكام الأساسية العامة التي تحدد أفضل أسس القياس والعرض للأحداث

[1] Ahmed Belkaoui, Accounting Theory, Harcourt Brace Jovanovich, Inc., New York, 1981, p. 66

والعمليات والظروف الاقتصادية. وفي المحاسبة تعتبر الخطوة المنطقية التي تلي التوصل إلى المبادىء هي ترجمة هذه المبادىء إلى معايير للتطبيق العملي. وتمثل المعايير نماذج أو انماط أو مستويات للأداء المحاسبي، فهي أحكام خاصة بعنصر محدد من عناصر القوائم المالية أو بنوع معين من أنواع العمليات أو الأحداث أو الظروف التي تؤثر على الوحدة المحاسبية. فالمعايير ليست لمجرد الاسترشاد العام وإنما هي تعبير عن موقف مهني رسمي فيما يتعلق بكيفية تطبيق مبدأ محاسبي معين. ومن الطبيعي أن المعايير لكي تكون على نحو ما سبق بيانه فإنه يجب أن تأتي ترجمة أمينة وواعية للمبادىء المحاسبية وبعد دراسة متأنية لأفضل الممارسات العملية المتاحة في الزمان والمكان.

وجدير بالذكر أن المبادىء العلمية تعتبر مرحلة نضوج فكري قد لا تكون متوفرة في كثير من حقول المعرفة وبصفة خاصة في مجال العلوم الاجتماعية. فمن المعروف أنه في المحاسبة على الرغم من تواجد مجموعة من الفروض والمبادىء المتعارف عليها إلا أنه ليس هناك اتفاق بين المحاسبين - أكاديميين أو مهنيين - حول مجموعة الفروض والمبادىء العلمية الأساسية. ففي مجال المحاسبة يمكننا القول إننا لا زلنا في مرحلة تكوين وتحديد ذلك الجزء من الفكر المحاسبي الذي يشمل الأهداف والمفاهيم الأساسية وهو ما يعرف بالأطار المفاهيمي لنظرية المحاسبة The conceptual framework.

وأيا كانت مرحلة التطور الفكري في المحاسبة فإنه يلزم دائما ترجمة هذه المرحلة وأولا بأول في صورة معايير لتنظيم الممارسة العملية. أي أنه لا يمكن أن ننتظر حتى يتم البناء الكامل لنظرية المحاسبة ثم نبدأ بعد ذلك في وضع المعايير المنظمة للتطبيق العملي. السبب في ذلك هو أن المحاسبة هي أولا وأخيرا نشاط مهنيا ولا يعقل ارجاء مواجهة المشاكل العملية حتى نفرغ من البناء الرسمي للنظرية. فقد سبق أن أوضحنا أن بناء النظرية باستخدام أسلوب البحث العلمي لابد وأن يستغرق أمدا طويلا. ومن ناحية أخرى، أوضحنا فيما سبق أن عملية البناء الفكري تعتبر عملية مستمرة بمعنى أن جميع النظريات هي نظريات مؤقتة أو مرحلية وهي بهذا في انتظار نظريات جديدة تحل محلها وذلك لأنها تفضلها سواء من حيث مواكبتها للتقدم المستمر في مجالات المعرفة وأدوات القياس والبحث أو من حيث ملاءمتها للتغير المستمر في الأهداف والظروف المحيطة.

وهكذا نجد أن المعايير هي في الأساس ترجمة مدروسة لمستوى الفكر المتاح وسواء كان هذا المستوى متمثلاً في مجموعة الأهداف والمفاهيم أو الفروض والمبادىء العلمية. والأمثلة التالية توضح لنا نماذج لكيفية الانتقال من النظرية إلى المعايير:

المستوى الفكري	المعيار
هدف: ترشيد عملية اتخاذ القرارات	معيار الافصاح عن أجزاء من نشاط المنشأة مثلاً ـ خطوط الإنتاج الرئيسية
مفهوم: الأصول	معيار المحاسبة عن العقود الايجارية طويلة الأجل (الرأسمالية)
فرض: الوحدة المحاسبية (الوحدة الاقتصادية)	معيار القوائم المالية الموحدة
مبدأ : مبدأ تحقق الإيرادات	معايير المحاسبة عن عقود المقاولات طويلة الأجل.

والربط بين المعايير وبين البناء الفكري أمر ضروري وذلك حتى تتحقق خاصية هامة وهي خاصية الاتساق المنطقي. ونلاحظ هنا أهمية تحقيق هذا الاتساق داخلياً أي فيما بين المعايير وبعضها البعض وخارجياً بمعنى أن تكون المعايير في مجموعها متسقة مع عناصر البناء الفكري من أهداف ومفاهيم وفروض ومبادىء.

ولما كانت المعايير أهم أدوات التطبيق العملي، فإنه يجب عند بنائها مراعاة كافة الظروف البيئية المحيطة. فلا يكفي أن تكون المعايير متسقة منطقياً وإنما يجب أيضاً أن تكون ملائمة لواقع التطبيق العملي وماقد يفرضه هذا الواقع من اعتبارات خاصة اقتصادية كانت أو سياسية أو اجتماعية او قانونية. وهنا نجد أن المعيار ـ بالمقارنة بالمبدأ العلمي ـ يجب أن يكون عملياً (واقعياً) الأمر الذي يتطلب المواءمة بين متطلبات الفكر ومقتضيات التطبيق. أضف إلى ذلك، أنه نظراً لتغير الظروف البيئية من وقت لآخر ومن مكان لآخر، فإنه من المتوقع أن لا تكون للمعايير المحاسبية صفة الثبات أو عمومية الاستخدام. فالمعايير تعتبر أقل ثباتاً من

المبادىء كما أنها محدودة الاستخدام بمدى تماثل العوامل البيئية. ونتيجة للربط بين المعايير وبين الاعتبارات البيئية نجد أن عملية بناء المعايير المحاسبية تعتبر عملية مستمرة، بل أنه هناك من يرى أنه لا يمكن التوصل إلى معايير دولية مطلقة التطبيق في كافة النظم الاجتماعية والسياسية[1] ويلاحظ هنا أن مراعاة الظروف البيئية قد يتطلب منا بناء معايير للتطبيق فقط في المشروعات الكبيرة وأخرى للمشروعات الصغيرة، أيضاً قد يتطلب الأمر التميز بين المعايير اللازمة للتطبيق في المشروعات التي تهدف إلى تحقيق الربح وتلك التي لا تهدف لتحقيق الربح، ولعل من أبلغ الأمثلة على أثر الاعتبارات البيئية مانجده في معايير المحاسبة عن ضرائب الدخل في الدول التي تأخذ بمثل هذا النوع من الضرائب، أو معايير الافصاح عن القيمة المضافة في الدول الإشتراكية، أو المعايير الخاصة بشركات المنافع العامة سواء في الدول الإشتراكية أو الشيوعية أو الرأسمالية، أو المعايير الخاصة بمشروعات القطاع العام في الدول الإشتراكية. . وهكذا. إلا أنه في جميع الأحوال يجب التنبيه إلى نقطة هامة وهي أن هذا التعدد في معايير التطبيق العلمي لتأتي متلائمة مع الاعتبارات البيئية ليس معناه فتح مجال الاختيار مرة أخرى ودون ضوابط أمام إدارة المنشآت. ذلك لأن المبدأ المحاسبي واحد كما أن معايير التطبيق لهذا المبدأ وان تعددت إلا أن مجالي استخدام كل منها أيضاً محدد.

وبالإضافة إلى الاعتبارات الفكرية والبيئية السابقة، هناك أيضاً اعتبارات فنية قد يكون لها تأثير على المعايير المحاسبية، فكما سبق أن ذكرنا هناك ممارسات محاسبية ليس لها أساس فكري أو مبرر بيئي، وإنما هي مجرد عرف أو اصطلاح أو تقليد محاسبي مثل تحديد الجانب الذي تثبت فيه العناصر المدينة والدائنة واختيار طرق الإستهلاك وطرق تسعير المنصرف من المخزون السلعي. مثل هذه الأمور لا يمكن حسم الخلاف بشأنها اعتماداً على أسلوب البحث العلمي، وإنما تستوجب التدخل الرسمي من قبل الجهات المعنية بإصدار معيار ملزم لكافة الأطراف بمعالجة محاسبية موحدة. ولعل المعيار الخاص بمعالجة المنح الحكومية أبلغ مثال يوضح لنا أثر العرف المحاسبي كمصدر من مصادر المعايير المحاسبية[2].

---

(1) Frederick D.S. choi and Gerhard G. Mueller, International Accounting, Prentice - Hall, Inc., Englewood Cliffs, New Jersey, 1984. pp. 470 - 74.

(2) Mike Hervey and Fred Keer, Financial Accounting Theory and standards, Prentice- Hall International, Englewood Cliffs., New Jersey, 1983. pp. 11 - 12.

— SSAP 4, The Accounting Treatment of Government Grants.

— IAS 20, Accounting for Government Grants and Disclosure of Government Assistence.

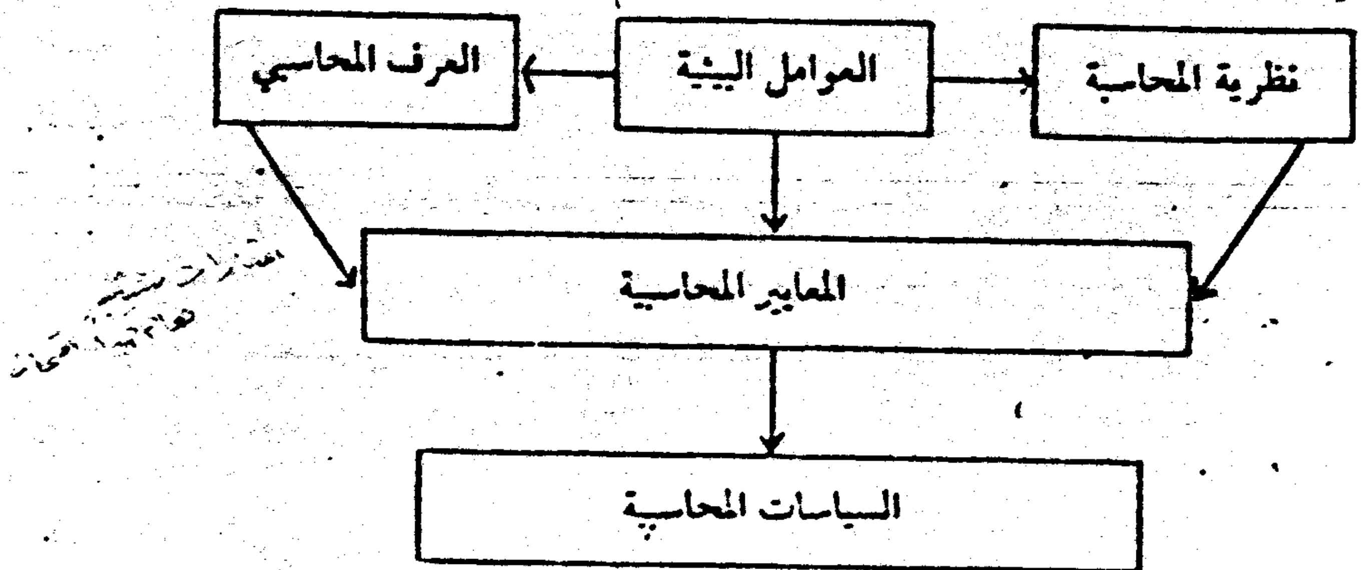
فمن المعروف أن المنح الحكومية التي تعطي للوحدات من أجل تشجيع الاستثمار في أصول ثابتة جديدة يمكن معالجتها محاسبياً بأحد طريقتين:

١ ــ جعل حساب الأصول دائناً بقيمة الإعانة وبالتالي تخفيض قيمته الدفترية.

٢ ــ تكوين احتياطي رأسمالي بقيمة الإعانة وتحويله إلى إيرادات دورية على مدى العمر الإنتاجي للأصل.

ويقدم أنصار كل طريقة حججاً كثيرة تأييداً لموقفهم. فمثلاً الأصل مورد موجود بغض النظر عن مصدر تمويله وبالتالي لا يجب تخفيض قيمته بمقدار الإعانة. ومن ناحية أخرى لا ينطبق على الإعانة المفهوم الحقيقي للإيراد لأن هذه الإعانة لم تحصل عليها الوحدة مقابل نشاط بذل من جانبها. وفي نفس الوقت نجد أن الطريقتين تستويان من حيث أثر كل منهما على نتائج الأعمال. وهكذا نجد أنه ليس هناك أساس فكري قاطع أو نظرية محددة يمكن الاهتداء بها لتفضيل أي من المعالجتين. ولذلك فإن الحل الوحيد هو التدخل وتقنين المعالجة المحاسبية الواجب اتباعها من قبل كافة المنشآت. ويكون المعيار المحاسبي في هذه الحالة ممثلاً لأفضل الممارسات المحاسبية المتاحة كما تراها الجهة المنظمة للسياسة المحاسبية.

وترتيباً على ما سبق يمكن القول إن المعايير المحاسبية يتم بناءها وتطويرها وذلك اعتماداً على ثلاثة مصادر رئيسية: النظرية، البيئة، العرف. والشكل التالي يوضح لنا هذه العلاقات التي يمكن النظر إليها على أنها المنهج العلمي لوضع وتطوير معايير المحاسبة.



وتمثل نظرية المحاسبة - بمستوياتها المختلفة - المصدر الأساسي والدائم لمهمة بناء المعايير. أما العوامل البيئية فهي التي تعطي المعايير الصبغة العملية وحتى تأتي هذه المعايير ملائمة للظروف والاعتبارات الخاصة بالزمان والمكان. وأخيراً نجد أن العرف المحاسبي سوف يكون له تأثير واضح بالنسبة لنوع معين من المعايير وهو ما يعرف بالمعايير الإجرائية. هذا النوع الأخير من المعايير تكون مهمته الرئيسية ضبط وأحكام الجوانب الفنية لعملية تشغيل البيانات وعرض المعلومات المحاسبية.

وفي مجال المحاسبة، حيث النظرية لازالت في مراحل تطورها الأولى فإنه من المتوقع أن تأتي المعايير الصادرة متأثرة إلى حد كبير بالعوامل البيئية. بالأعراف والاصطلاحات المحاسبية. ونتيجة لذلك فإن على الجهة التي يناط بها مسئولية وضع واصدار المعايير مهمة المواءمة بين اعتبارات متشابكة ومتنوعة، كما أن هذه الجهة سوف تواجه بعوامل ضغط من قبل جهات مختلفة، الأمر الذي يجعل مهمة وضع معايير المحاسبة لا تخلو من محاولات التوفيق بين وجهات الأطراف المؤثرة والمتأثرة بناتج العمل المحاسبي والأخذ في الحسبان - وأحياناً الرضوخ - لرغبات الفئات التي تستطيع ممارسة ضغوط على الجهات المنظمة للمهنة. ولذلك نجد أن عملية وضع المعايير غالباً ما تكون عملية سياسية Policy - Making أكثر منها عملية علمية أو فنية بحتة[1]. النتيجة أن المعايير الصادرة لن تمثل باستمرار نظريات أو مواقف فكرية وإنما سوف تكون في كثير من الأحيان مجرد تعبير عن رأي المجموعة المسئولة عن هذه المهمة. إلا أنه في نفس الوقت يمكن وضع هذه الاجتهادات والأراء الشخصية في أقل الحدود الممكنة وذلك إذا لم نأخذ في الاعتبار الخصائص الأساسية للمعايير المحاسبية والتي أوضحناها في مناقشتنا السابقة مثل: الاتساق المنطقي الداخلي، الاتساق المنطقي الخارجي، الملاءمة، المرونة، الواقعية.. الخ. ومن ناحية أخرى، يمكن تجنب كثير من الضغوط الخارجية والاجتهادات الشخصية إذا مابذلت عناية كافية للجوانب التنظيمية لعملية إصدار المعايير، وهو ما سوف نتناوله بالدراسة في الجزء التالي.

---

(1) George J. Benston, "The Establishment and Enforcement of Accounting Standards: Methods, Benefits, and costs," Accounting and Business Research, Winter, 1980, pp. 51-60.

وقبل أن ننتقل إلى الجانب التنظيمي يجدر بنا أن نشير إلى أهمية حياد الجهاز الـذي يناط به مسئولية وضع وإصدار المعايير. ويقصد بـالحياد هنـا عدم التحيـز تجاه بلوغ نتيجـة محددة مقدماً أو الدفع إلى أسلوب سلوكي معين. وبالطبع يستحيل تحقيق درجة مطلقة من الحيـاد. فـالحياد هنـا نسبي ويقصد بـه استقـلال النـظام بقـدر الإمكـان من أي افـتراض مسبق لقيم وأهداف مستخدمي التقارير المالية.

والتحرر من التحيز على نحو ما ذكرنا ليس معناه أن المعلومات المحاسبية ليس لها هدف أو أنها ليس لها تأثير على سلوكيات مستخدمي التقـارير المـالية. فمن المعروف أن المعلومات بطبيعتها هادفة Purposeful ، ولكن وجود الهدف المسبق شيء والسعي وراء نتائج مسبقة شيء آخر. فمثلاً الشخص الذي يقوم بقياس وزنه بصـورة دورية إنمـا يقوم بـذلك بهـدف توجيه سلوكياته طبقاً للمعلومات التي تـتوفر لـه أولاً بأول. المعلومـات المحاسبيـة لا تختلف من هذه الناحية، فالتقرير عن الأنشطة المربحة وغير المربحـة هي تقارير يقصد بها التأثير على تصرفات الـوحدات التي تقـوم بهذه الأنشـطة أو على تصرفـات الأشـخاص الـذين يتعـاملون مـع هـذه الوحدات.

ولعـل في مشكلة عقود الإيجارات الرأسـمالـية مـا يـوضـح هـذه النقـطة. فقـد أثـيرت اعتراضات ضد معالجة هذه العقود ضمن أصول وخصوم الوحدة المستأجرة وذلك على أساس أن هذه المعالجة سوف تضعف من قـدرة الوحـدة على التمـويل الـلازم وهو مـا يسبب احجام المشروعات عن الاستفادة من هـذا الأسلوب من المعامـلات. لاشك أن مثل هذه المخاوف يجب الا يـسمح لها بالتأثير على المعايير المحاسبي الواجب إصداره في هذا الشأن.

وحيـادية المعـايير ليس معنـاها تجاهل الأهـداف القوميـة. إلا أن هذه النقـطة تثير لنـا عدة تسـاؤلات: فمن ناحية يجب أن يكـون هناك اتفـاق على مـاهية الأهـداف القوميـة، ومن ناحية أخرى نجد أن تغيير الحكومـات غالبـاً ما يصـاحبه تغيير مماثل في هذه السيـاسـات والأهداف. وفعلاً ليس من المقبـول أن تتغير المعـايير المحـاسبية مـع كل تغيير في السيـاسـات الحكومية إذ أن ذلك سوف يفقد الثقة في نظام المعلومات المـالية ويجعله غـير قادر عـلى ترشـيد عملية التغيير ذاتها. إلا أنه من ناحية أخرى يجب التنبيه إلى أن المطالبة بإبعاد عمليـة وضع المعايير عن الاتجاهات السيـاسية القومية ومـا يعتريهـا من تغير مـستمـر ليس معناه إهمال دراسة

الآثار الاقتصادية Economic Consequences التي ينتظر أن تنتج عن التطبيق.

وأخيراً يلاحظ أن حيادية المعايير ليس معناه معاملة جميع الطوائف بنفس الطريقة ومن جميع الوجوه. فالمعلومات قد تحقق أهداف واهتمامات طائفة معينة وليس في ذلك أي انتقاص لحيدة وقيمة هذه المعلومات، وذلك لأن المعلومات هنا لم يتم إعدادها بهذا القصد بصورة مسبقة وإنما جاءت بطبيعتها في هذا الاتجاه. فمثلاً لا تختلف المعلومات المحاسبية عن نتائج الامتحانات والتي تأتي لصالح الطلبة المجدين وفي غير صالح الطلبة الذين لم يقدموا الجهد المطلوب. كذلك يلاحظ أن المعيار المحاسبي قد يتطلب إفصاحاً أقل في المشروعات صغيرة الحجم بالمقارنة بالمشروعات الكبيرة. إلا أنه يجب التنبيه إلى أن هذا التطبيق المتعدد أو المختلف لمعيار معين يجب أن ينص عليه صراحة وبصورة قاطعة حتى تتجنب احتمال عدم نزاهة التطبيق العملي. النقطة الأساسية هي أن يصدر المعيار لعلاج مشكلة لها أهمية نسبية كبيرة وأن لا يترتب على تطبيقه تكاليف لا تتناسب مع ماهو متوقع من عائد.

تنظيم عملية وضع واصدار المعايير: أوضحنا فيما سبق أهمية الجانب التنظيمي لعملية وضع واصدار المعايير وذلك لمواجهة أي سلبيات محتملة أثناء أداء هذه المهمة. والجانب التنظيمي له أبعاد ثلاثة:

١ ــ طريقة تشكيل الجهاز الذي سوف يتولى مسئولية بناء وإصدار المعايير.
٢ ــ أسلوب العمل أو المراحل التي يجب أن يمر بها كل معيار قبل إصداره بصورة رسمية.
٣ ــ المنهج الذي سوف يتبع في بناء المعايير المختلفة.

ولعله من المفيد أن يتم شرح هذه الأبعاد الثلاثة من خلال التجربة الأمريكية باعتبارها عملاً رائداً في هذا المجال.

ففيما قبل عام ١٩٣٠ كانت المحاسبة غير خاضعة لأي صورة من صور التنظيم المهني وقد كانت السياسة المحاسبية حينئذ من أسرار الوحدة المحاسبية. النتيجة الطبيعية لهذا الوضع هو أن التقارير المحاسبية لم تكن قابلة للمقارنة سواء فيما بين المنشآت أو لنفس المنشأة فيما بين الفترات المتعاقبة. ونتيجة لهذه الفوضى في الممارسات المحاسبية وما صاحبها من انهيار في سوق الأوراق المالية فقد طالبت هيئة تداول الأوراق المالية في أمريكا (S E C) المهنة بالعمل

على تطوير مبادىء ومعايير لمهنة المحاسبة وإصدار بيان رسمي بذلك يكون ملزماً لكافة الوحدات المحاسبية. كما وجهت هذه الهيئة تحذيراً بأنه في حالة فشل المهنة في إتمام هذا العمل في وقت ملائم فإنها ـ الهيئة ـ سوف تتدخل لتفرض ما تراه مناسباً من مبادىء ومعايير محاسبية. وإزاء هذا التهديد قام مجمع المحاسبين الأمريكي (AICPA) في عام ١٩٣٣ بتكوين لجنة الإجراءات المحاسبية Committee on Accounting Procedures (CAP) وقد تمكنت هذه اللجنة من إصدار ٤٢ نشرة ARB'S ثم قامت بتجميع هذه النشرات في نشرة واحدة برقم ٤٣ وذلك خلال الخمسة عشرة عاماً الأولى. ولقد جاءت هذه النشرات معبرة عن رأي اللجنة فيما يتعلق بالمشاكل المحاسبية المختلفة التي تمت دراستها خلال هذه الفترة. وفي خلال الفترة من ١٩٥٣ ـ ١٩٥٩ أصدرت اللجنة ثمانية نشرات أخرى وعلى ذلك أصبح مجموع ما قامت بإصداره لجنة الإجراءات ٥١ نشرة.

إلا أنه وجهت انتقادات كثيرة لعمل هذه اللجنة أهمها أنها اعتمدت على منهج غير شامل أو متكامل في وضع وتحديد مبادىء ومعايير المحاسبة. فالأسلوب المتبع كان عبارة عن مجرد مواجهة للمشاكل التي تثار أولاً بأول (Fire Fighting) ودون وجود تصور كامل للمشاكل المحاسبية التي يلزم دراستها. ومن ناحية أخرى ونتيجة لهذا الأسلوب المتبع لم تتمكن اللجنة من التوصل إلى إطار فكري يصلح كأساس لصياغة نظرية المحاسبة. ولذلك قام المجمع الأمريكي بإيقاف عمل لجنة الإجراءات وأنشأ محلها مجلس المبادىء المحاسبية (APB) Accounting Principle Board وكان الهدف من هذا التشكيل الجديد هو التوصل إلى مجموعة الفروض والمبادىء المحاسبية وليس مجرد تجميع الإجراءات والممارسات المحاسبية وذلك اعتماداً على أسلوب البحث العلمي وبصفة خاصة الأسلوب الاستنباطي. وقد قام مجلس المبادىء المحاسبية بإصدار مجموعة كبيرة من البحوث في مجالات الفكر المحاسبي المختلفة (A R S) ومن أهمها الدراسة رقم (١) عن الفروض الأساسية والدراسة رقم (٣) عن المبادىء المحاسبية والتي تناولناها بالدراسة في بداية هذا الفصل. كذلك ساهم مجلس المبادىء المحاسبية في البحث المحاسبي وذلك عن طريق إصدار آرائه إزاء المشاكل المختلفة التي عرضت عليه. ففيما بين عام ١٩٥٩ و ١٩٧٣ أصدر المجلس ٣١ رأياً Opinions كما قام بنشر أربعة بيانات أو تقارير Statements أهمها البيان رقم (٤) الأخير والذي سبق التعرض له أيضاً في الجزء الأول من هذا الفصل.

ولقد وجهت أيضاً انتقادات كثيرة إلى مجلس المبادىء المحاسبية. فالأسلوب المتبع وإن كان يعتمد أكثر على البحث العلمي إلا أنه لم يخرج في جوهره عن أسلوب إطفاء الحرائق وذلك نظراً لافتقاره إلى إطار فلسفي متكامل يتم من خلاله التصدي للمشاكل المحاسبية المختلفة. إلا أن الانتقاد الخطير لمجلس المبادىء المحاسبية كان خضوعه للضغوط الخارجية وبصفة خاصة من قبل مكاتب المحاسبة الأساسية في الولايات المتحدة الأمريكية (The Big Eight) ومن قبل هيئة تداول الأوراق المالية (S E C)، كما أن توصياته لم تكن تعرض للمناقشة بشكل كاف قبل إصدارها.

ونتيجة لهذا الهجوم على عمل مجلس المبادىء المحاسبية أنشأ مجمع المحاسبين الأمريكي في عام ١٩٧٣ مجلس معايير المحاسبة المالية (Financial Accounting Standards Board (FASB). ولقد روعي في تنظيم هذا المجلس الأبعاد الثلاثة التي ذكرناها وهي: التشكيل، أسلوب العمل، المنهج[1].

فمن حيث التشكيل جاء التنظيم الجديد على النحو التالي: أولاً تكون قاعدة تأسيسية مكونة من ستة تنظيمات وهيئات تكون مسئولة عن البرنامج Sponsering Organizations وهي: جمعية المحاسبين الأمريكيين (A A A) مجمع المحاسبين الأمريكيين (AICPA)، اتحاد المحللين الماليين Financial Analyst Foundation، معهد المديرين الماليين (FEI) Financial Executive Institute، الجمعية الوطنية للمحاسبين (N.A.A) وجمعية الأوراق المالية Securities Industry Association، وتقوم هذه التنظيمات بتحديد تسعة أعضاء Trustees ليكونوا الجمعية التأسيسية (FAF) Financial Accounting Foundation وذلك على النحو التالي: خمسة أعضاء محاسبين قانونيين، عضوين مديري شركات مساهمة سابقين (متقاعدين)، عضوين من المديرين الماليين. ذلك مع مراعاة أن يكون من ضمن الأعضاء أحد أساتذة المحاسبة بالجامعات الأمريكية ورئيس مجمع المحاسبين الأمريكيين.

والمهمة الرئيسية للجمعية التأسيسية هي تعيين أعضاء مجلس معايير المحاسبة المالية

---

(1) Richard G. Schroeder, Levis D. Mc Culiers and Myrtle Clark, Accounting Theory: Text and Readings, third edition, John wiley and Sons, New York, 1987, pp 1-24.

(FASB) وعددهم سبعة أعضاء: أربعة منهم محاسبين قانونيين، وثلاثة لهم خبرة واهتمام بشئون المحاسبة والتمويل والصالح العام (Public Interest) ويعتمد مجلس معايير المحاسبة المالية على لجنة استشارية (FASAC) مكونة من ٣٠ (ثلاثون) عضواً يتم تعيينهم وتمويلهم من قبل الجمعية التأسيسية. ومهمة هذه اللجنة تحديد برامج البحث وأولويات المشاكل التي يجب عرضها ودراستها وأيضاً تعيين فرق العمل Task Forces من الباحثين لكل بحث وأخيراً إبداء الراي الفني في طبيعة المشاكل والحلول المطروحة. والملاحظة الأساسية التي تسترعي الانتباه هي أن هذا التنظيم الجديد قد ضم في تشكيله كافة الأطراف المعنية بتنظيم السياسة المحاسبية وبصفة خاصة المجموعات الثلاثة التي سبق الإشارة إليها وهي:

١ ــ إدارة المنشأة بصفتها المسئولة عن إعداد التقارير المالية.

٢ ــ مهنة المحاسبة باعتبارها المسئولة عن مراجعة هذه التقارير.

٣ ــ مستخدمي التقارير المالية.

أما عن أسلوب العمل المتبع في مجلس معايير المحاسبة المالية فيتكون من ثلاثة خطوات متعاقبة:

١ ــ يتم تعيين فريق عمل نوعي من الباحثين لكل مشروع مقترح وذلك بناء على توصيات اللجنة الاستشارية وجدول أعمال المجلس. ويقوم فريق العمل بإعداد مذكرة مناقشة Discussion Memorandum تتناول الموضوعات والقضايا الرئيسية المتعلقة بالمعيار المقترح والبدائل الممكنة. وتوزع هذه المذكرة على أكبر عدد ممكن من الأطراف المعنية والداخلة ضمن القاعدة التأسيسية. ويطلب من هذه الأطراف الإدلاء بوجهات نظرها وآرائها للمجلس.

٢ ــ عقد جلسة استماع Public Hearing لمناقشة الردود الواردة للمجلس، فإذا تبين في جلسة الاستماع عدم وجود مشكلة حقيقية تستدعي إصدار بيان بمعيار يتم استبعاد المشروع من جدول أعمال المجلس، أما إذا تأكدت الحاجة إلى إصدار بيان بمعيار فيقوم فريق العمل بإعداد مسودة أولى Exposure Draft لمشروع المعيار المقترح محدداً نطاق التطبيق وتاريخ سريانه ثم توزع هذه المسودة على كافة الأطراف المعنية مع طلب ردود كتابية بشأن أي مقترحات على مسودة المعيار.

٣ ـ يتم إعداد الصياغة النهائية لمشروع المعيار المقترح وإصداره رسمياً وذلك بناء على الردود الكتابية التي تصل للمجلس على المسودة الأولى. فإذا تبين من الردود أنه هناك حاجة إلى تعديلات جوهرية فيتعين إدخال هذه التعديلات وذلك بإعادة إصدار المسودة الأولى ويطبق عليها المراحل الإجرائية السابقة. أما إذا لم يكن هناك حاجة إلى تعديلات جوهرية فيتم التصويت على الصياغة النهائية فإذا توفرت موافقة أغلبية الأعضاء يتم إصدار بيان المعيار بصورة رسمية على أن يوضح في ملاحق البيان وجهات نظر وآراء الأعضاء الذين لم يصوتوا لصالحه. وفي حالة عدم حصول الصياغة النهائية على الأغلبية المطلوبة تعاد الصياغة وفقاً لرأي أغلبية الأعضاء.

ويلاحظ على أسلوب العمل السابق أنه يركز على توفير الضوابط الكافية التي تحقق أمرين رئيسيين:

١ ـ استقلال مجلس معايير المحاسبة المالية وحمايته من الوقوع تحت تأثير جماعات الضغط خاصة سيطرة مكاتب المحاسبة. أن من المخاطر التي يجب التنبه إليها في أي عملية تنظيمية أن يتمكن الطرف المراد إخضاعه لعملية التنظيم (مكاتب المحاسبة) من التحكم والسيطرة على الجهاز المنظم Capture Theory ومن ناحية أخرى هناك أيضاً خطورة أن يحاول الجهاز المسئول عن عملية التنظيم المحافظة على استمراريته Life Cycle Theory حتى ولو اضطر إلى إصدار معايير لمجرد أنها تحوز قبول الجهات المراد تنظيمها[1].

٢ ـ إشراك كافة الأطراف المعنية بعملية التنظيم المحاسبي. ولاشك أن هذا سوف يترتب عليه بذل العناية المهنية الواجبة Due Process وبالتالي تأتي المعايير واقعية بقدر الإمكان الأمر الذي يكسبها صفة الشرعية Ligitimacy ومن ثم القبول العام. إلا أنه من ناحية أخرى يلاحظ أن المغالاة في إشراك كافة أصحاب الشأن سوف يؤدي إلى بطء عملية إصدار المعايير وهو ما يعرف بظاهرة شلل العملية الديموقراطية Democratic Paralysis. إلا أنه يمكن القول بصفة عامة أن هذا البطء يعتبر إلى حد ما تضحية مقبولة نظراً لما

(1) Harry J. Wolk, Jere R. Francis and Micheal G. Tearney, Accounting Theory: A conceptual and Institutional Approach, Kent Publishing Compant, Boston, Massachusetts, 1984, pp. 65-68.

تحققه من نوعية أفضل للمعايير تحقق الصالح العام.

ويلاحظ أيضاً من استعراضنا لهذه التجربة الأمريكية أن عملية التنظيم المحاسبي تعتبر إلى حد كبير عملية سياسية Political في جوهرها، ويرجع ذلك لسببين رئيسيين:

أولاً : أن التنظيم المحاسبي يهدف أساساً إلى تحقيق الصالح العام وهو أمر كما سبق أن أوضحنا يستحيل تحقيقه بصورة مطلقة وذلك نظراً لعدم توافر القاعدة التي يمكن الاعتماد عليها لتعظيم النفع العام. أي أن تحقيق الصالح العام سوف يعتمد على الموازنة والتوفيق بقدر الإمكان بين وجهات النظر المختلفة ذات المصلحة في العملية التنظيمية.

ثانيا: غياب الإطار الفكري المحاسبي، الأمر الذي يجعل حياد الجهاز المسئول عن عملية التنظيم في غاية الصعوبة ونتيجة لذلك تصبح عملية بناء المعايير عبارة عن قرار جماعي Social Decision عرضة لمحاولات الضغط من الجهات المختلفة.

وغياب نظرية المحاسبة كان أمراً واضحا عند صدور التكليف لمجلس معايير المحاسبة الأمريكي. فبدلا من تكليفه بمهمة تحديد الفروض والمبادىء العلمية كما كان الأمر بالنسبة لمجلس المبادىء السابق، نجد ان المهمة الرئيسية التي وكلت للمجلس ذات شقين:

١ ــ تكوين الاطار المفاهيمي لنظرية المحاسبة Conceptual Framework.

٢ ــ اصدار معايير التطبيق العملي Accounting Standards.

أي أن الاهتمام قد تحول من تحديد الفروض والمبادىء إلى تحديد الإطار المفاهيمي - أهداف ومفاهيم - والمعايير. ولقد حقق مجلس معايير المحاسبة المالية نشاطا ملحوظا بالنسبة للاطار المفاهيمي، إذ صدر عنه حتى الآن ستة تقارير (SFAC'S).

١ ــ التقرير الأول: خاص بأهداف التقارير المالية في المشروعات التجارية.

٢ ــ التقرير الثاني: خاص بمفاهيم جودة المعلومات المحاسبية.

٣ ــ التقرير الثالث: خاص بمفاهيم عناصر التقارير المالية.

(1) FASB Statements of Financial Accounting Concepts (SFAC'S) No 1 (1978), No.2 (1980), No. 3 (1980) No. 4 (1980), No. 5 ; No. 6 (1985)

٤ ـ التقرير الرابع: خاص بأهداف التقارير المالية للمشروعات غير التجارية.
٥ ـ التقرير الخامس: خاص بقواعد الاثبات والتحقق والقياس
٦ ـ التقرير السادس: خاص بتعديل بعض جوانب التقارير السابقة.

وسوف نتناول هذه التقارير المختلفة بالدراسة في الفصل القادم حيث تتم دراسة الاطار المفاهيمي لنظرية المحاسبة.

ولقد حقق مجلس معايير المحاسبة الأمريكي نجاحا ملحوظا أيضا فيما يتعلق بمعايير التطبيق العملي. فقد صدر عنه حتى الآن أكثر من تسعين معيارا، كذلك صدر عن المجلس أكثر من أربعين تفسيراً Interpretations هذا بالاضافة إلى مجموعة من النشرات الفنية Technical Bulletins.

وفيما يتعلق بالنقطة الأخيرة والخاصة بالمنهج الذي اتبعه المجلس في أداء المهام التي كلف بها. فإنه يلاحظ أنه اتبع كلاً من المنهج الاستنباطي والاستقرائي. فقد استخدم المنهج الاستنباطي بصفة أساسية في الوصول إلى الاطار المفاهيمي في حين نجد أن اصدار المعايير قد غلبت عليه الصيغة الاستقرائية في كثير من الأحوال. ويلاحظ هنا أنه في مجال وضع المعايير يكون استخدام هذين المنهجين كما يلي:

١ ـ المنهج الاستقرائي: حيث يقوم فريق العمل بالمهام التالية:
(أ) تحديد الموضوعات التي يلزم إعداد معايير بشأنها.
(ب) استقراء الممارسات التي تستخدم في التطبيق العملي.
(جـ) دراسة وتقييم هذه الممارسات لتحديد أفضلها.

ومن المعروف أن العيب الرئيسي لهذا المنهج أنه لا يسمح باستحداث ممارسات أفضل من الممارسات القائمة.

٢ ـ المنهج الاستنباطي: حيث يقوم فريق العمل بالمهام الآتية:
(أ) تحديد أهداف التقارير المالية.
(ب) تحديد قواعد الاستنتاج التي سوف تستخدم.
(جـ) تحديد الموضوعات المراد دراستها.

(د) تطبيق قواعد الاستنتاج للوصول إلى المعايير التي تتسق مع الأهداف.

ومن المعروف أنه يعاب على هذا المنهج أن المعايير التي نتوصل إليها قد تأتي على غير ما هو مألوف وبالتالي يتطلب هذا المنهج وقتا طويلا كي يظهر أثره على الممارسة العملية.

المبحث الرابع

توحيد التطبيقات العملية

أوضحنا فيما سبق أن الغرض من تنظيم السياسة المحاسبية هو تحقيق حد أدنى من التوحيد Uniformity في مجال التطبيق العملي. الهدف من ذلك هو زيادة إمكانية الاعتماد على الأرقام المحاسبية في عقد المقارنات Comparability الزمانية والمكانية وبالتالي زيادة فاعلية التقارير المالية في تقييم واتخاذ القرارات Evaluating and making Desisions. ويقصد بالتوحيد محاسبيا أن تكون المعالجة المحاسبية واحدة بالنسبة للأحداث والعمليات المتشابهة وذلك في ظل ظروف وأوضاع محددة. ومن هذا التعريف نجد أنه هناك فرق بين التوحيد وبين التطابق Identity، ذلك لأن دراسة الاختلافات لا تقل أهمية عن دراسة أوجه الشبه. إن إمكانية الاعتماد على المعلومات المحاسبية في عقد المقارنات تتطلب منا معالجات مختلفة للعمليات والأحداث المختلفة. كذلك يلزم التفرقة بين التوحيد وبين الثبات Consistency فليس المقصود بالتوحيد أن يكون هناك ثبات مطلق في المعالجات المحاسبية لنفس الأحداث والظروف دون مراعاة لأثر اختلافات الظروف أو الأوضاع Circumstances المحيطة. إن عدم مراعاة اختلاف الظروف والأوضاع يجعل الأرقام المحاسبية غير قابلة للمقارنة وبالتالي يفقدها أحد الخصائص الأساسية التي تجعلها مفيدة في مجال تقييم واتخاذ القرارات. وهكذا نجد أن المفهوم العلمي للتوحيد في مجال المحاسبة قد يتطلب منا معالجات محاسبية مختلفة لنفس الحدث أو العملية تبعا لاختلاف الظروف والأوضاع المحيطة.

مفاهيم التوحيد في مجال المحاسبة:

أوضحنا فيما سبق أن المفهوم العلمي للتوحيد في مجال المحاسبة لا يتطلب منا فقط تحليل العمليات والأحداث من حيث كونها متشابهة أو غير متشابهة وإنما يتطلب منا أيضا بالنسبة

للعمليات والأحداث المتشابهة تحديد أثر اختلاف الظروف والأوضاع المحيطة. وهنا نجد أن الأحداث والعمليات قد تكون من النوع البسيط أو قد تكون أحداثا وعمليات مركبة Complex events and transactions. ويقصد بالأحداث والعمليات البسيطة تلك التي لا يترتب عليها آثار اقتصادية مختلفة باختلاف الظروف والأوضاع المحيطة، أو أن هذا الاختلاف ليس له أهمية نسبية تذكر وبالتالي يمكن تجاهله. وعلى ذلك فالأحداث والعمليات البسيطة يمكن معالجتها محاسبيا على أساس موحد حتى في حالة اختلاف الظروف والأوضاع المحيطة. أمثلة على هذه العمليات والأحداث البسيطة نجدها في الشراء والبيع الأجل والنقدي، دفع قيمة الخدمات المستنفذة في نشاط الوحدة، سداد الديون وتحصيل الذمم، الأقراض والاقتراض، وغير ذلك من عمليات التبادل العادية التي لا يترتب عليها نتائج اقتصادية متعددة.

وبالنسبة للعمليات والأحداث البسيطة يكون التوحيد المحاسبي توحيدا مطلقا rigid Uniformity: ويقصد بالتوحيد المطلق أن تكون المعالجات المحاسبية للعمليات والأحداث المتشابهة على أساس موحد وبغض النظر عن أي اختلاف في الظروف والأوضاع المحيطة. أي أنه نظراً لأن العمليات والأحداث البسيطة لا يترتب عليها نتائج اقتصادية متعددة فهي لا تستوجب معالجات محاسبية مختلفة. وعليه فإن التوحيد هنا غير محدد بأي ظروف وغير مقيد بأي شروط ولذلك يمكن استبعاد البدائل المحاسبية أو على الأقل تضييق نطاق هذه البدائل بقدر الإمكان.

وملاءمة التوحيد المطلق للعمليات والأحداث البسيطة أمر طبيعي وذلك لأن هذا النوع من العمليات والأحداث كما ذكرنا لا تختلف نتائجه الاقتصادية باختلاف ظروف الحال. ومن الواضح أن التوحيد المطلق يتميز بالبساطة إذ أن التطبيق العملي يكون مباشرا ولا يحتاج إلى اجتهاد أو تفسير سواء من قبل المحاسب أو من قبل إدارة المنشأة. ولعل في ذلك ما يفسر لنا اعتماد كثير من الدول على هذا المفهوم من مفاهيم التوحيد في تنظيم بعض جوانب السياسة المحاسبية للمجتمع. بل هناك حالات نجد فيها أن الدول قد لجأت إلى تطبيق هذا المفهوم على نطاق شامل بحيث تغطى كافة الوحدات التي تنتمي لقطاع معين أو حتى كافة القطاعات على مستوى الاقتصاد القومي. ففي كل دول العالم هناك نظام محاسبي موحد بصورة مطلقة تخضع له كافة الوحدات الإدارية الحكومية وهو ما يعرف بنظام المحاسبة الحكومية. كذلك

نجد أن قطاع الأعمال العام في معظم دول العالم - ومنها جمهورية مصر العربية - يخضع لنظام محاسبي موحد يحدد بشكل منمط ودقيق كافة جوانب التطبيق المحاسبي بدءاً بدليل الحسابات Chart of Accounts وحتى اعداد القوائم والحسابات الختامية.

والفلسفة التي تكمن وراء مفهوم التوحيد المطلق - سواء كان على نطاق شامل أو على نطاق جزئي - هي أنه بقدر ما تكون التعليمات المحاسبية صارمة لا تتأثر باختلاف الظروف المحيطة وبقدر ما تكون المعالجات المحاسبية بعيدة عن التفسير والاجتهاد الشخصي كلما كانت المعلومات المحاسبية أكثر فائدة في مجال تقييم واتخاذ القرارات.

أما عن العمليات والأحداث المركبة فهي تلك التي تختلف آثارها ونتائجها الاقتصادية باختلاف الظروف المحيطة، وبالتالي فإن مثل هذه العمليات والأحداث تستوجب معالجات محاسبية مختلفة. أي أن التوحيد المحاسبي بالنسبة لهذا النوع من العمليات والأحداث لا يمكن أن يكون مطلقا، إذ أنه يجب أن تختلف المعالجات المحاسبية مع كل اختلاف جوهري في النتائج يترتب عن اختلاف ظروف الحال. فبالرغم من أن الحدث (العملية) واحد إلا أنه نتيجة اختلاف الظروف يجب أن تختلف المعالجة المحاسبية.

فعند معالجة العمليات والأحداث المركبة يتعين على المحاسب دراسة ظروف الحال Relevant Circumstances وحتى يمكن تحديد المعالجة المحاسبية الملائمة. والحقيقة أن مناخ الأعمال الحالي يشير إلى أن العمليات والأحداث المركبة هي الصفة الغالبة لنشاط الوحدات المحاسبية. ولذلك سوف نتناول بشيء من التفصيل فيما يلي بعض الحالات على سبيل المثال لا الحصر

١ - استهلاك الأصول الثابتة

٢ - نشاط البحث والتطوير

٣ - الاستثمار في أوراق مالية

٤ - عقود الايجار طويلة الأجل.

فمن المعروف أن استهلاك الأصول الثابتة يعتمد على نمط وكثافة استخدام الوحدة المحاسبية لهذه الأصول، كما يعتمد على سياسة هذه الوحدة بالنسبة لأعمال الصيانة

والتجديدات. فمثلا لو أن في نية الادارة الاستخدام المكثف للأصول الثابتة خلال الفترات الأولى من عمرها الانتاجي فإنه في هذه الحالة يلزم معالجة هذه الأصول محاسبيا طبقا لطريقة من طرق الاستهلاك المعجل. وبالنسبة لنشاط البحث والتطوير نجد أن المعالجة المحاسبية تعتمد ايضا على تقييم ظروف الحال فهذه الأنشطة تختلف في نتائجها حسب مدى تحقيقها للهدف المرجو منها ومدى تأثيرها على اقتصاديات الوحدة في الفترات المقبلة. إن دراسة ظروف الحال لنشاط البحث والتطوير قد تسفر عن اتباع أحد البدائل المحاسبية التالية: أما أن تعالج تكاليف البحث والتطوير على انها خسائر وذلك في حالة خلوها من أي منافع حالية أو مستقبلية، وأما تعالج على أنها مصروفات ايرادية وذلك إذا ما اقتصرت منافعها على الفترة الحالية، وأما تعالج على انها مصروفات رأسمالية وذلك إذا ما تضمنت هذه الأنشطة على منافع متوقعة في المستقبل.

وبالنسبة للاستثمار في أوراق مالية وبصفة خاصة في أسهم وحدات أخرى فهو أيضا نشاط تتعدد معالجاته المحاسبية مع تعدد الظروف المحيطة. فقد تكون هذه الاستثمارات بصورة مؤقتة أو دائمة وهو أمر يعتمد على قرار الادارة وليس على طبيعة الاستثمار في ذاته. كذلك تختلف الاستثمارات الدائمة من حيث النسبة التي تمثلها من رأس مال الوحدة المستثمر فيها. ونتيجة لهذا التعدد نجد أن هناك أكثر من معالجة محاسبية واحدة والقواعد المحاسبية التي تحكم هذه الحالات هي كمايلي: الاستثمارات المؤقتة تقوم على أساس التكلفة أو السوق أيهما أقل وهذه الاستثمارات هي تلك التي تقل في حجمها عن ٢٠٪ من رأس مال الشركة المستثمر فيها وقابلة للتداول أي ذات سوق نشطة (رائجة Readily marketable)، وإن الإدارة قد قامت بشراء الأوراق المالية بقصد اعادة بيعها في الأجل القصير[1].

أما عن الاستثمارات الدائمة فهي تلك التي لا تنوي الإدارة إعادة بيعها في الأجل القصير، فإذا كان حجمها أقل من ٢٠٪ من رأس مال الشركة المستثمر فيها فتقوم على أساس التكلفة أو السوق أيهما أقل، أما إذا بلغت ٢٠٪ ولا تزيد عن ٥٠٪ فتقوم على أساس حقوق الملكية، وإذا زادت عن ٥٠٪ فتقوم أيضاً على أساس حقوق الملكية إلا في حالة واحدة وهي حالة

(1) Financial Accounting Standard Board, Statement of Financial Accounting Standards No. 12, «Accounting for Certain Marketable Securities», FASB, Standford, Conn., 1975

كون الشركة التابعة داخله ضمن القوائم المالية الموحدة للمجموعة Group. في هذه الحالة الأخيرة يكون للوحدة المحاسبية الأم حرية الاختيار بين طريقة التكلفة أو حقوق الملكية وذلك كأساس للاثبات في دفاترها الخاصة أو للافصاح في القوائم المالية الموحدة. أي أن الاختيار في حالة الاستثمار بأكثر من ٥٠٪ مشروط بأن تصدر الشركة المستثمرة (الأم) قوائم مالية موحدة. أما في حالة عدم إعداد قوائم مالية موحدة عن المجموعة (الشركة الأم وتابعاتها) فيجب على الشركة المستثمرة (الأم) أن تقوم استثماراتها الدائمة التي تزيد على ٥٠٪ في دفاترها وفقاً لطريقة حقوق الملكية(١).

وفيما يتعلق بعقود الايجارات طويلة الأجل فهي تعتبر في الوقت الحالي أحد الأدوات الشائعة الاستخدام كبديل لشراء وتملك الأصول الإنتاجية. وتمثل عقود الايجار طويلة الأجل اتفاق بين مؤجر Lessor ومستأجر Leasee بموجبه يمنح المؤجر للمستأجر حق استخدام أصل معين - يمتلكه المؤجر - خلال فترة معينة مقابل مبلغ نقدي يدفع دورياً ويسمى بالايجار Rent. ومن الواضح أن مثل هذه العقود طويلة الأجل هي في جوهرها تمويل يمنحه المؤجر إلى المستأجر مقابل تحقيق عائد مناسب. فهي في الغالب عملية رأسمالية وبالتالي فإن المعالجة المحاسبية المنطقية لهذه العقود هي أن يتم رسملة قيمة عقد الايجار كأصل وقرض طويل الأجل في دفاتر المستأجر وأن يقوم المؤجر في نفس الوقت بإزالة تكلفة الأصل من قائمة مركزه المالي. إلا أنه هناك حالات كثيرة تختلط فيها عقود الايجار التشغيلية Operating Leases مع عقود الايجار الرأسمالية Capital Leases وبالتالي هناك حاجة إلى تحديد للظروف والأوضاع التي تساعدنا في تحديد الظروف والأوضاع التي تساعدنا في تحديد طبيعة عقد الايجار وبصفة خاصة تحديد المعالجة المحاسبية المناسبة: هل يعالج على أنه عملية إيرادية أم يعالج على أنه عملية رأسمالية؟

وطبقاً للمعيار رقم ١٣ الصادر عن مجلس معايير المحاسبة الأمريكي يجب أن يتوفر شرط واحد على الأقل من الشروط التالية في عقود الإيجار طويلة الأجل غير القابلة للالغاء.

(1) Accounting Principles Board Opinion No. 18, "The Equity Method of Accounting for Investments in Common Stock", New York, AICPA, 1971.

حتى يستطيع المستأجر أن يقوم برسملة الأقساط المتفق عليها خلال فترة العقد باعتباره عقداً رأسمالياً[1]:

١- أن ينص في العقد على نقل ملكية الأصل إلى المستأجر بعد فترة معينة.

٢- أن يمنح العقد المستأجر حق شراء الأصل بسعر تحفيزي.

٣- أن تساوي فترة العقد ٧٥٪ أو أكثر من العمر الإنتاجي للأصل.

٤- أن تكون القيمة الحالية للحد الأدنى من مدفوعات العقد Minimum Lease Payments مساوية لـ ٩٠٪ أو أكثر من القيمة السوقية للأصل.

وهكذا نجد أن الأحداث والعمليات المركبة لا يناسبها المفهوم المطلق للتوحيد المحاسبي إذ أنه بالنسبة للعمليات والأحداث المركبة لا يمكن توحيد المعالجة المحاسبية إلا في ظل ظروف وأوضاع محددة. ومراعاة الظروف والأوضاع المحيطة عند اختيار المعالجة المحاسبية الملائمة يترتب عليه مفهوم للتوحيد المحاسبي يعرف بالتوحيد المقيد أو المحدود Finite uniformity. طبقاً لهذا المفهوم يمكن اتباع قاعدة محاسبية معينة لمعالجة حدث معينة أو عملية معينة طالما سادت ظروف وأوضاع محددة. فالتوحيد المحاسبي هنا مشروط أو مقيد بتوافر ظروف ملائمة أو مناسبة. إن اهمال الظروف المحيطة وعدم مراعاتها واتباع معالجة محاسبية معينة بصورة مطلقة، رغم إننا بصدد عمليات أو احداث مركبة، سوف يكون له تأثير سلبي على قيمة المعلومات المحاسبية. فلو رجعنا إلى المثال الخاص بنشاط البحث والتطوير فإننا نجد أن معاملته باستمرار على أنه نشاط إيرادي أو باستمرار على أنه نشاط رأسمالي يعتبر اهداراً لجوهر الأحداث ولا يتفق مع الصدق في تمثيل الظواهر الاقتصادية. وعلى ذلك يمكن القول أن التوحيد المقيد أو المحدد سوف يزيد من درجة الاعتماد على المعلومات المحاسبية ولذلك فإنه يلزم دائماً، وبشتى الطرق الممكنة، توصيف الظروف والأوضاع الملائمة عند وضع معايير المحاسبة. أي أنه من المهام الرئيسية للجهاز المسئول عن وضع معايير المحاسبة أن يقوم بتحديد الظروف والأوضاع المناسبة لتطبيق معالجة محاسبية معينة لحدث معين أو عملية معينة. ففي أي معيار محاسبي يخص عملية أو حدث مركب يجب أن يتم فيه توصيف دقيق للظروف والأوضاع الملائمة لكل معالجة محاسبية.

(1) Financial Accounting Standards Board, «Accounting for Leases», Statement of Financial Accounting Standards No. 13, FASB, 1976.

ولاشك أن مهمة تحديد الظروف والأوضاع الملائمة لقاعدة محاسبية معينة يعتبر من المهام البالغة التعقيد. لنأخذ مثلاً أحد شروط معالجة العقود الايجارية طويلة الأجل على أنها ايجاراً رأسمالياً. فقد سبق الإشارة إلى أنه إذا كان للمستأجر حق استخدام الأصل لمدة تمثل ٧٥٪ أو أكثر من العمر الاقتصادي للأصل فإنه في هذه الحالة يلزم معالجة العقد على أنه عقد رأسمالي. أما إذا كانت المدة أقل من ٧٥٪ فإن العقد يكون تأجيراً إيرادياً. واضح أن قاعدة الـ ٧٥٪ هذه تعتبر قاعدة لتحديد الظروف الملائمة لمعالجة محاسبية موحدة على نحو معين. فقد كان يمكن تحديدها على أساس أي نسبة أخرى. أضف إلى ذلك أن هذه القاعدة تفتح المجال لتأثير الإدارة على المعالجات المحاسبية بما يحقق نتائج معينة. فإذا كان لدى الإدارة رغبة في معالجة عقد معين على أنه ايجار إيرادي فإنه يمكنها ذلك بسهولة عن طريق اعطاء تقدير أكبر للعمر الاقتصادي للأصل المؤجر.

ولما كان تحديد الظروف الملائمة يعتبر أمراً حيوياً لتطبيق مفهوم التوحيد المفيد، فإنه يلزم تحديد دور الإدارة في هذا المجال. فهناك من يرى أن الإدارة هي الجهة الوحيدة التي يمكن أن تحدد طبيعة الظروف الملائمة على أساس سليم[1]. إلا أنه من ناحية أخرى يلاحظ أن اطلاق يد الإدارة في تحديد الظروف الملائمة للمعالجات المحاسبية المختلفة سوف يتيح للإدارة إمكانية التأثير على نتائج الأعمال وهو أمر يتعارض مع فلسفة تنظيم السياسة المحاسبية. ومن المقترحات التي قدمت في هذا المجال مايراه البعض من وجوب الاعتماد على عناصر بيئية Environmental Conditions بعيدة عن سيطرة الإدارة[2]. وعند تحديد هذه العناصر البيئية يجب مراعاة قاعدتين رئيسيتين:

أولا : الا يترتب على مراعاة هذه الظروف (العناصر) البيئية اختيار طريقة محاسبية ذات تكاليف تزيد عن الفوائد المتوقعة.

ثانياً: الا يترتب على مراعاة هذه الظروف (العناصر) البيئية اتباع طريقة محاسبية ينتج عنها معلومات محاسبية على درجة منخفضة من إمكانية التحقيق أو التثبت Low degree of verifiability.

(1) Weldon Powell, «Putting Uniformity in Financial Accounting into Perspective», Law and Contemporary Problems, Autumn 1965, pp. 674 - 690.

(2) Gary Cadenhead, «Differences in Circumstances: Fact or Fantasy?» Abacus, September, 1970, pp. 71 - 80.

الأثر المقارن لمفاهيم التوحيد:

أوضحنا فيما سبق أنه هناك مفهومين للتوحيد المحاسبي:

(أ) توحيد مطلق: وهو مفهوم لا يأخذ في الاعتبار اختلاف ظروف الحال عند توصيف المعالجة المحاسبية المقررة بصورة مطلقة وبغض النظر عن أي اختلافات، حتى ولو كانت جوهرية، في ظروف الحال.

(ب) توحيد مقيد: وهو مفهوم يأخذ في الاعتبار اختلاف ظروف الحال عند توصيف المعالجات المحاسبية الواجب اتباعها. أي أنه طبقاً لهذا المفهوم تختلف المعالجات المحاسبية مع أي اختلاف جوهري في ظروف الحال.

وفيما يلي دراسة مقارنة لأثر كل من هذين المفهومين في المجالات الآتية:

١ ــ أسس القياس والتقويم.
٢ ــ احتياجات مستخدمي التقارير المالية.
٣ ــ جودة المعلومات المحاسبية.
٤ ــ وظيفة ومسئولية المراجع.
٥ ــ فرض كفاءة سوق الأوراق المالية.
٦ ــ الإطار المفاهيمي لنظرية المحاسبة.

فيما يتعلق بأساس القياس والتقويم نجد أن المحاسبة على أساس القيم الجارية يتلاءم مع مفهوم التوحيد المقيد في حين أن أساس التكلفة التاريخية أو التاريخية المعدلة يتلاءم مع مفهوم التوحيد المطلق. السبب في ذلك أن تطبيق أساس القيم الجارية يتطلب دراسة الظروف المحيطة باقتناء الأصول وكيفية استخدامها، وبالتالي فإنه من غير المعقول تطبيق قواعد جامدة وبصورة مطلقة.

وبخصوص احتياجات مستخدمي التقارير المالية، نجد أن مؤيدي التوحيد المطلق ينظرون إلى هذه الاحتياجات على أنها متنوعة وليس هناك أرضية مشتركة تجمع كافة الطوائف والفئات وبالتالي فإنه من المستحيل توصيف معايير محاسبية لكل طائفة ولكل فئة. ولذلك

يرى مؤيدي التوحيد المطلق أن المسئولية الأساسية لواضعي السياسة المحاسبية تتحدد في استبعاد البدائل المحاسبية وليس في توصيف الظروف الملائمة لاستخدام كل بديل. إن المنهج الوحيد الذي يعتبر واقعياً في ضوء تنوع وتعارض احتياجات مستخدمي التقارير المالية هو منهج التوحيد المطلق. على عكس ذلك نجد أن أنصار التوحيد المقيد يرون أنه في الإمكان تحديد احتياجات رئيسية مشتركة لمستخدمي التقارير المالية وأنه يلزم لذلك تحديد النماذج القرارية التي يجب استخدامها لمقابلة هذه الاحتياجات المشتركة وأن أحد المسئوليات التي يجب أن تقوم بها المهنة هو مسئولية التوعية لمستخدمي التقارير المالية بطبيعة وكيفية استخدام هذه النماذج القرارية.

كذلك نجد أثراً مختلفاً لمفهومي التوحيد على جودة المعلومات المحاسبية وبصفة خاصة فيما يتعلق بمدى الصدق في التعبير عن الظواهر الاقتصادية وقابلية المعلومات للتحقق والإثبات. فالتوحيد المطلق يحقق لنا خاصية القدرة على التحقق أو التثبت من سلامة المعلومات المحاسبية في حين أن التوحيد المقيد يحقق لنا خاصية الصدق في تمثيل الحقائق الاقتصادية. كذلك نجد أن التوحيد المطلق وما يترتب عليه من استبعاد لمجالات الاجتهاد والتقدير الشخصي سوف ينتج عنه معلومات محاسبية أكثر فائدة في مجال تحديد المسئولية التاريخية لإدارة المنشأة تجاه المحافظة على الموارد الاقتصادية الموكولة إليها. وفي المقابل نجد أن التوحيد المقيد يتلاءم أكثر مع الوظائف غير التقليدية للمحاسبة. فعن طريق السماح بوجود اختلاف في الطرق المحاسبية المطبقة تبعاً لاختلاف جوهر الواقع الاقتصادي المحيط بالوحدة فإن المعلومات المحاسبية الناتجة سوف تكون أكثر ملاءمة لمجالات تقييم واتخاذ القرارات وبالتالي كفاءة توزيع الموارد المتاحة على مستوى الاقتصاد القومي.

وإذا ما انتقلنا إلى الأثر على وظيفة ومسئولية المراجع فسوف نجد أن مفهوم التوحيد المقيد سوف يترتب عليه اتساع مسئولية المراجعة بحيث تشمل الحكم على مدى اتفاق الطرق المحاسبية التي وقع عليها الاختيار مع ظروف الحال. فمسئولية المراجع هنا ليست قاصرة على التحقق من سلامة الأرقام المحاسبية بل تمتد لتشمل أيضا تحديد مدى ملاءمة المعالجات المحاسبية المتبعة للظروف والأوضاع المحيطة. هذا الاتساع في مسئولية المراجع سوف تؤثر بطبيعة الحال على تكاليف المراجعة التي تتحملها الوحدات المحاسبية وكذلك على نطاق وأساليب عملية المراجعة.

وفيما يتعلق بكفاءة سوق الأوراق المالية فمن حيث كون ذلك هدفاً نجد أن التوحيد المقيد يعتبر أكثر ملاءمة. فنظراً لأن نوعية المعلومات المحاسبية سوف تكون أكثر تعبيراً عن المخاطر النسبية لبدائل الاستثمار في ظل التوحيد المقيد فإن اتباع هذا المفهوم سوف يحقق لنا كفاءة سوق الأوراق المالية في توزيع الموارد الاقتصادية للمجتمع. أما إذا نظرنا إلى كفاءة السوق من حيث كونها فرضاً فإنه في هذه الحالة لا يمكن خداع السوق بالاختلافات الناتجة عن البدائل المحاسبية، وبالتالي فإن المستثمر هنا يعتبر قادراً على إجراء التحليلات والتقييمات السليمة للأرقام المحاسبية بحيث يصبح في الإمكان استبعاد أثر هذه البدائل. أي أن التوحيد المقيد سوف ينتج عنه أعباء إضافية في تطبيق النظام المحاسبي وأن هذه الأعباء لن توازي المنافع التي يحصل عليها المستثمر في ظل سوق كفء للأوراق المالية. إن كل ما يحتاجه المستثمر في ظل فرض كفاءة السوق هو مزيد من الإفصاح عن السياسات المحاسبية المطبقة وحتى يتمكن هذا المستثمر من تقدير أثر اختلاف الظروف والأوضاع. وعليه يمكن القول - طبقاً لهذا الرأي - أن التوحيد المطلق يتفق مع فرض كفاءة السوق.

وأخيراً نجد أن الإطار المفاهيمي لنظرية المحاسبة سوف يختلف مع اختلاف مفهوم التوحيد. ففي ظل التوحيد المطلق لن يكون هناك حاجة إلى إطار مفاهيمي مفصل وذلك على عكس الحال بالنسبة للمفهوم المقيد. إن مفهوم التوحيد المقيد يلقي عن الإطار المفاهيمي عبئاً إضافياً يتعلق بتحديد القواعد التي يمكن الاعتماد عليها في تحديد الظروف المحيطة التي تبرر اتباع بدائل محاسبية محددة. أما في ظل مفهوم التوحيد المطلق تكون مسئولية الجهاز المسئول عن تنظيم المهنة محددة في استبعاد البدائل المحاسبية أو تضييق نطاق هذه البدائل بقدر الإمكان، بالإضافة إلى بيان مجالات التوسع اللازم في الإفصاح المحاسبي. على عكس ذلك نجد أن مفهوم التوحيد المقيد لن يكون هدفه استبعاد السياسات المحاسبية البديلة وإنما الهدف هنا هو تحديد مجالات استخدام كل سياسة بديلة مع بيان كيفية تحديد كل مجال على ضوء الظروف المحيطة.

وفي الصفحة التالية شكل يلخص لنا ما سبق بيانه من آثار مقارنة لمفهومي التوجيه المحاسبي[1].

(1) Harry I. Wolk, Jere R. Francis and Michael G. Tearney, Accounting Theory, op. cit, 1984, p. 231.

	أساس التقويم	أهداف التقارير المالية	احتياجات مستخدمي التقارير المالية	جودة المعلومات المحاسبية	وظيفة ومسئولية المراجع	كفاءة السوق	الإطار المفاهيمي
توحيد مقيد أو محدود Finite Uniformity	التكلفة الجارية	- أهداف غير تقليدية. - المساعدة في تقدير التدفقات النقدية المتوقعة. - تقييم أداء الادارة.	- هناك احتياجات مشتركة. - تحديد النماذج القرارية الواجب استخدامها. - توعية مستخدمي التقارير بطبيعة وكيفية استخدام هذه النماذج.	- درجة منخفضة من الثقة. - درجة عالية من الملاءمة والصدق في التعبير. ~~- درجة عالية من الملاءمة والصدق في التعبير.~~	- متوسعة واكثر تكلفة على المنشأة. - مراجعة انتقادية وتحليلية.	نوعية أحسن من المعلومات.	موسع
توحيد مطلق. Rigid Uniformity.	التكلفة التاريخية أو التاريخية المعدلة.	- أهداف تقليدية. - التقرير عن المسئولية الادارية تجاه المحافظة على اموال المستثمرين.	- ليس هناك احتياجات مشتركة. - مستخدمي التقارير المالية غير متجانسين لا في الاحتياجات ولا في القدرات.	- درجة عالية من الثقة (الموضوعية). - درجة منخفضة من الملاءمة والصدق في التعبير.	- محددة وأقل تكلفة على المنشأة. - مراجعة إجرائية تقليدية.	الاهتمام يجب ان يكون صوب التوسع في الإفصاح المحاسبي.	محدود.

التوحيد المحاسبي في التطبيق العملي:

أوضحنا فيما سبق أن مفهومي التوحيد المحاسبي يمثلان نموذجين مختلفين من نماذج تنظيم السياسة المحاسبية. فنموذج التوحيد المطلق يلائم العمليات والأحداث البسيطة التي لا تتعدد فيها النتائج الاقتصادية تبعاً لتعدد الظروف والأوضاع المحيطة، أما نموذج التوحيد المقيد فيناسب العمليات والأحداث المركبة وبالتالي يلزم هنا توصيف الظروف والأوضاع الملائمة لكل نوع من أنواع المعالجات المحاسبية. إلا أنه على الرغم من ذلك يجب التنبيه إلى أن الواقع العملي ليس بهذه الدرجة من البساطة. فمن ناحية هناك مواقف لا يمكن حسمها على أساس فكري وبالتالي لا يمكن تطبيق أي من مفهومي التوحيد. [في مثل هذه المواقف ليس أمام المهنة سوى اتباع ما يعرف بمنهج المرونة Flexibility. والمجالات التي يستخدم فيها منهج المرونة أو التنوع (التعدد) كثيرة ومن الأمثلة الشائعة عليها:

١ ـ طرق تقويم المخزون السلعي ـ الوارد أولاً يصرف أولاً، الوارد أخيراً يصرف أولاً، الوارد لاحقاً يصرف أولاً (NIFO) . . . إلخ.

٢ ـ طرق حساب قسط الاستهلاك ـ القسط الثابت ـ القسط المتناقص، القسط المتزايد، معدلات التشغيل، إعادة التقدير. . . إلخ.

٣ ـ طرق تقويم أسهم الخزانة سواء بغرض إعادة الإصدار أو التوزيع على العاملين أو بغرض شراء شركات أخرى: (القيمة الاسمية، تكلفة الشراء)

وإذا ما استبعدنا مجالات التنوع في الممارسات المحاسبية فإننا سوف نجد أن الواقع العملي يقوم على أساس مزيج من مفهومي التوحيد: المطلق والمقيد. وبالنسبة للتوحيد المطلق فإن استخدامه في التطبيق العملي غالباً ما يكون مبنياً على سبب أو أكثر من الأسباب التالية:

١ ـ الرغبة في الاحتياط والحذر كما في حالة النص على وجوب استبعاد أي أرباح أو مكاسب لم تتحقق بعد وبغض النظر عن مدى قوة الاحتمالات المصاحبة لها.

٢ ـ عدم قدرة منظمي السياسة المحاسبية على تحديد الظروف الملائمة لتطبيق الأسس المحاسبية البديلة.

٣ ـ الرغبة في تحقيق أكبر قدر ممكن من الموضوعية والقدرة على التحقق والإثبات للقياسات المحاسبية حتى ولو كان ذلك على حساب مدى ملاءمة هذه القياسات.

٤ ـ مواجهة حالات تعدد الأسس المحاسبية وبصفة خاصة في مجالات التخصيص والتوزيع والتي لا يمكن حسم الاختيار فيها على أساس تحديد الظروف الملائمة، أو التي لا تستند على اعتبارات فكرية واضحة.

٥ ـ الاعتقاد بأن تكاليف تطبيق مفهوم التوحيد المقيد سوف تزيد عن المنافع المتوقعة وذلك على أساس أن السوق كفء وتحتاج إلى مزيد من الإفصاح.

٦ ـ توخي سهولة التطبيق للنظام المحاسبي.

أما فيما يتعلق بالتطبيق العملي للتوحيد المحدود فإنه يقوم على أساس التفرقة بين نوعين من الاعتبارات عند تحديد الظروف الملائمة لاتباع بديل محاسبي معين:

١ ـ اعتبارات متعلقة بالحاضر. كما في حالة تحديد الطريقة التي تمت بها العمليات أو الأحداث المركبة. مثلاً النسب المختلفة التي تمثلها استثمارات الوحدة المحاسبية في الشركات التابعة: أقل من ٢٠٪، ٢٠٪ وأقل من ٥٠٪، أكثر من ٥٠٪.

٢ ـ اعتبارات متعلقة بالمستقبل. كما في حالة معالجة الخسائر المحتملة واشتراط توقع ظروف معينة حتى تصبح هذه الخسائر قابلة للإثبات المحاسبي[1]:

(أ) توقع حدث معين في المستقبل سوف يؤدي إلى تحمل هذه الخسائر مثل احتمالات مصادرة الحكومة بعض أو كل أصول الوحدة.

(ب) إمكانية تحديد مقدار هذه الخسائر المتوقعة على أساس معقول.

وهكذا نجد أن موقف الأجهزة المنظمة للسياسة المحاسبية تجاه مفهوم التوحيد يعتبر موقفاً في غاية التعقيد. إذ أن من الممكن الوقوع في أي من الخطأين التاليين:

١ ـ إصدار معيار يفرض حالة من حالات التوحيد المطلق في مجال تختلف فيه النتائج الاقتصادية مع اختلاف ظروف الحال ـ أحداث أو عمليات مركبة.

٢ ـ إصدار معيار يفرض حالة من حالات التوحيد المحدود (المقيد) في مجال ليس فيه اختلاف للنتائج مع اختلاف ظروف الحال ـ أحداث أو عمليات بسيطة.

---

(1) Financial Accounting Standard Board, «Accounting and contingencies», Statement of Financial Accounting Standards No. 5, FASB, 1975.

ويمكن تمثيل هذا الموقف بالمصفوفة التالية التي تقيم عملية اصدار أربعة من المبادىء أو المعايير في الولايات المتحدة الأمريكية[1]:

اختلاف الظروف

مستوى التوحيد	(١) نعم	(٢) لا
(أ) محدود	١ (أ) عقود الايجار طويلة الأجل SFAS No. 13	٢ (أ) الشراء أو توحيد المصالح APB No. 16
(ب) مطلق	١ (ب) نشاط البحث والتطوير SFAS No. 2	٢ (ب) شركات البترول SFAS No. 19

في هذه المصفوفة يمثل العمود رقم (١) حالة وجود ظروف متعددة ذات نتائج اقتصادية مختلفة. أي أن العمود (١) يمثل عمليات واحداث مركبة وبالتالي يناسبها معايير تعتمد على المفهوم المقيد للتوحيد المحاسبي. ويمثل العمود رقم (٢) حالة عدم وجود ظروف متعددة أو أن النتائج لا تختلف اختلافا جوهريا. أي أن العمود رقم (٢) يمثل عمليات واحداث بسيطة وبالتالي يناسبها معايير تعتمد على المفهوم المطلق للتوحيد المحاسبي. وبالنسبة للصفوف فتمثل طبيعة المعيار المحاسبي الصادر عن الجهاز المنظم للسياسة المحاسبية. ويمثل الصف (أ) قرارا بمعالجة الحدث أو العملية معالجة موحدة بصورة محدودة أو مقيدة، أي معالجات متعددة مع تعدد الظروف. أما الصف (ب) يمثل قرارا من قبل الجهاز المنظم لمهنة المحاسبة بمعالجة الحدث أو العملية طبقا لمفهوم التوحيد المطلق، أي معالجة موحدة في جميع الظروف والأحوال.

(١) Harry Wolk, Jere R. Francis, and Michael G. Tearney, Accounting Theory, (Kent Publishing Co op. Cit. 1984 PP 208-239.

وتمثل الخانات ١ (أ)، ٢ (ب) حالات يتطابق فيها موقف الجهاز المنظم مع ما يجب أن يكون عليه طبقا لطبيعة الحدث أو العملية. وأعطيت الخانة ١ (أ) مثال خاص بالعقود الإيجارية طويلة الأجل. فكما سبق أن ذكرنا هذه العقود تختلف في جوهرها مع اختلاف ظروف الحال وبالتالي يلزم معالجتها على أنها حالة من حالات التوحيد المقيد. وهنا نجد أن المعيار رقم (١٣) قد وفق فعلا في معالجة العقود الإيجارية طويلة الأجل، أما الخانة ٢ (ب) فقد مثلت بحالة المحاسبة عن شركات انتاج البترول وهي حالة ليس فيها اختلاف في ظروف التطبيق. وقد جاء المعيار رقم ١٩ لمجلس معايير المحاسبة الأمريكي متفقا مع ذلك اذ الزم جميع شركات انتاج البترول باتباع طريقة الجهود الناجحة أو المثمرة Successful efforts واستبعد طريقة التكلفة الكلية Fullcost كأحد البدائل المحاسبية الممكنة(١).

أما الخانات ٢ (أ)، ١ (ب) فتمثل حالات اخطاء في المعايير التي تم اصدارها فالخانة ٢ (أ) تمثل حالة لا توجد فيها ظروف حال متعددة ورغم ذلك عولجت خطأ على أنها تنتمي لمفهوم التوحيد المحدود. واعطيت لهذه الخانة مثال عن حالة الاختيار بين طريقة الشراء Purchase وطريقة توحيد المصالح Pooling of Interests. فطبقا للرأي رقم ١٦ الصادر في عام ١٩٧٠ عن مجلس مبادىء المحاسبة الأمريكي يمكن اعداد القوائم المالية الموحدة طبقا لأي من الطريقتين المذكورتين وقد تم تحديد اثني عشرة شرطاً لاتباع طريقة توحيد المصالح. فقد لوحظ تفضيل كثير من الشركات لطريقة توحيد المصالح وذلك لأنها تؤدي إلى اظهار ربحية افضل للفترات التالية مباشرة لتاريخ الاندماج. ولذلك نجد أن الشروط المحددة لاتباع طريقة توحيد المصالح تدور حول ضمان الاستمرارية سواء من حيث حقوق الملكية أو من حيث طبيعة الأصول.

وبالنسبة للخانة ١ (ب) فتمثل حالة تعدد ظروف الحال التي تحيط بالحدث أو العملية ورغم ذلك عالجها مجلس معايير المحاسبة الأمريكي على انها تنتمي لمفهوم التوحيد المطلق.

---

(1) Finanancial Accounting Standards Board, «Financial Accounting and Reporting by Oil and Gas Producing Companies», Statement og Financial Accounting Standards, FASB, 1977.

وقد اعطيت لهذه الحالة مثال عن نشاط البحث والتطوير. فمن المعروف أن نشاط البحث والتطوير من العمليات أو الأحداث المركبة والتي قد تعالج آثارها المالية كعناصر إيرادية أو رأسمالية حسب مدى الاستفادة من المنافع الناتجة. وعلى الرغم من ذلك فإن المعيار رقم ٢ الصادر عام ١٩٧٤ عن مجلس معايير المحاسبة الأمريكي قد عالج هذه الحالة على أنها من حالات التوحيد المطلق ونص على معالجتها بصورة دائمة على أنها مصاريف ايرادية حتى ولو أشارت الظروف المحيطة على أن هذه الأنشطة تتضمن خدمات مستقبلية[١].

وهكذا نجد أنه من الصعوبة بمكان الوصول إلى ما يعرف «بالنظام المحاسبي الأمثل» Optimal Accounting System إذ أن مثل هذا النظام يعني أقصى حالات النفع الممكنة لمستخدمي التقارير المالية. أي أن النظام المحاسبي الأمثل هو ذلك النظام الذي يعبر عن وضع يجب عدم تغييره إذ أن أي انتقال بعيد عنه يؤثر سلبيا على النفع المتوقع[٢]. من الطبيعي أن قياس النفع المتوقع من سياسة محاسبية معينة يعتبر أمرا بالغ التعقيد في ظل أدوات القياس والتحليل المتاحة في الوقت الحالي. فإذا ما أضفنا إلى ذلك ماسبق أن أوضحناه من أنواع الضغوط التي يتعرض لها واضعي المعايير المحاسبية، فإن هناك من يرى أن عملية الوصول إلى الوضع المحاسبي الأمثل من الأمور شبه المستحيلة[٣] إلا أن هذا الرأي يعتبر رأيا متطرفا إلى حد كبير فليس هناك من يدعي أن الهدف من تنظيم السياسة المحاسبية للمجتمع هو البحث عن الوضع الأمثل الذي يحسم لنا كل المشاكل بشكل قاطع و إلى الأبد. إن ما تهدف إليه المهنة والمهتمين بشئونها هو البحث عن أقصى ما يكن تحقيقه من ضبط للممارسات المهنية في ظل الظروف والقيود القائمة Satisficing or muddling through. ومن ناحية أخرى يجب التأكيد على أن التغير في البيئة المحاسبية يتطلب منا استمرار عملية البحث والتحديث سواءاً في مجال النظرية أو مجال التطبيق. إنها عملية تطورية Evolutionary وليست عملية ثورية Revolutionary.

---

(1) Financial Accounting Standards Board, «Financial Accounting and Reporting by Oil and Gas Producing Companies», Statement of Financial Accounting Standards No. 19. FASB, 1977.

(2) Ronald Marshaal, «Determining an optimal Accounting Information System for an unidentified user» Journal of Accounting Research, (Autumn, 1972, PP. 286-307.

(3) Barry Cushing, «on the posibility of optimal Accounting Principles, The Accounting Review, (April, 1977, PP. 308-321.

الباب الثاني

النموذج المحاسبي المعاصر

نتناول في هذا الباب الخصائص الفكرية للنموذج المحاسبي المعاصر. وفي سبيل تحقيق ذلك سوف نتناول أولا مكونات الاطار المفاهيمي لنظرية المحاسبة، ثم نعرض بعد ذلك لأهم الفروض والمبادىء المحاسبية القائمة. وبناء عليه سوف ينقسم هذا الباب الى فصلين:

الفصل الثالث: الاطار المفاهيمي لنظرية المحاسبة.

الفصل الرابع: الفروض والمبادىء المحاسبية الاساسية.

الفصل الثالث

الإطار المفاهيمي لنظرية المحاسبة

أوضحنا فيما سبق أن الاطار الفكري لأي حقل من حقول المعرفة يتكون من العناصر الآتية: الأهداف ـ المفاهيم ـ الفروض ـ المبادىء. كما أن هذا الاطار الفكري ينقسم بدوره الى قسمين :ـ

١ ـ القسم الأول ويمثل الاطار المفاهيمي Conceptual Framework ويتكون من الأهداف والمفاهيم الأساسية.

٢ ـ القسم الثاني ويمثل البناء الرسمي للنظرية ويتكون من الفروض والمبادىء.

ويرجع السبب في هذا إلى أن الإطار المفاهيمي يمثل الفكر الأساسي الذي يكمن وراء النظرية (ما وراء النظرية Metatheory) ويعتبر بمثابة البنية الاساسية التي يرتكز عليها العلم، ولذلك يتميز بثبات نسبي أكثر بالمقارنة بأي من العناصر المكونة للنظرية. وسوف نتناول في هذا الفصل دراسة الاطار المفاهيمي لنظرية المحاسبة، على أن نتناول في الفصل القادم دراسة الفروض والمبادىء المحاسبية.

ويمكن تعريف الإطار المفاهيمي على أنه نظام متماسك يشتمل على مجموعة مترابطة من المفاهيم الخاصة بأهداف Objectives وأساسيات Fundamentals لعلم :

"The conceptual Framework is a Coherent System of interrelated Objectives and Fundamentals that is expected to lead to consistent standards... objectives give direction, and concepts are tools for solving problems" (1)

1) FASB, SFAC No. 6, FASB, 1985, P.i.

وفي مجال المحاسبة، ترجع أهمية الإطار المفاهيمي في أنه يعتبر أمرا ضروريا لتحقيق مايلي :-

١ ـ استخدامه كأساس منطقي للتوصل إلى مجموعة متسقة من الفروض والمباديء والمعايير المحاسبية.

٢ ـ استخدامه كأساس منطقي للنهوض بالتطبيق العملي وذلك عن طريق :

(أ) تقييم المباديء والمعايير المعمول بها حاليا واستبعاد اى ممارسات غير منطقية.

(ب) الاختيار المنطقي فيما بين البدائل المحاسبية وبالتالي تضييق شقة الخلاف في الممارسات العملية.

٣ ـ المواجهة المنطقية والسريعة لأي قضايا فكرية أو تطبيقية تستجد في المستقبل.

إن عملية وضع معايير التطبيق العملي لايمكن تأخيرها لحين إكتمال بناء النظريات، ولذلك كثيراً مايلزم تأسيس هذه المعايير على ما يتضمنه الاطلو المفاهيمي من فكر أساسي:

«Standard Setting, To the extent that It is influenced by theory, will, of course lag behind theory ... However, available Conceptual Framework would allow standards to close the gap relative to theory.»(1)

ولقد بذلت ولازلت تبذل حتى الآن مجهودات كثيرة وجادة لوضع الاطار المفاهيمي لنظرية المحاسبة. ورغم عدم اكتمال هذا الاطار المفاهيمي في صورته النهائية الى وقتنا هذا، إلا أنه باستعراض ماتم من محاولات حتى الآن يمكننا الخروج بالعناصر الأساسية التالية:

(أ) المفاهيم الخاصة بأهداف التقارير المالية.

(ب) المفاهيم الخاصة بطبيعة الوحدة المحاسبية.

(ج) المفاهيم الخاصة بجودة المعلومات المحاسبية.

(د) المفاهيم الخاصة بالقوائم المالية الأساسية.

(هـ) المفاهيم الخاصة بعناصر القوائم المالية.

وسوف نتناول فيما يلي كل من هذه المكونات الخمسة:

---

1) Harry I. Jere R. Francis and Michael G., Accounting Theory, (Kent Co., 1984, P. 293.

المبحث الأول
المفاهيم الخاصة بالأهداف

سبق أن عرفنا المحاسبة على أنها نشاط خدمي وأن المنتج النهائي لهذا النشاط عبارة عن مجموعة من التقارير المالية التي تعدها الإدارة لصالح أطراف متعددة داخل المنشأة وخارجها. وعليه فإن أهداف المحاسبة تنطلق من تحديد الوظائف الرئيسية لهذه التقارير. ولقد أوضحنا أيضاً فيما سبق أن الأطراف التي تؤثر وتتأثر بوظيفة إعداد التقارير المالية هي:

١ ــ إدارة المنشأة ـ وما يتبعها من محاسبين ومراجعين داخليين ـ بصفتها المسئولة عن إعداد التقارير المالية وتوصيلها لأصحاب الشأن.

٢ ــ مهنة المحاسبة والمراجعة بصفتها المسئولة عن فحص وتدقيق (مراجع) هذه التقارير وعن تحديد وتطوير مبادىء المحاسبة والمراجعة.

٣ ــ مستخدمي التقارير المالية خارج المنشأة.

والواقع أن جانباً كبيراً من المشاكل التي تثيرها عملية تحديد أهداف التقارير المالية ينشأ من احتمالات تعارض وجهات نظر المجموعات الثلاثة السابقة وما قد يفرضه ذلك من ضرورة تغليب وجهة نظر مجموعة معينة على وجهات النظر الأخرى. ومن الناحية التاريخية كانت وجهة نظر إدارة المنشأة هي وجهة النظر الغالبة في تحديد أهداف المحاسبة. فقد كان اعداد التقارير المالية محكوماً بمدى استعداد المنشأة وقدرتها على الافصاح. وعليه كان الهدف الأساسي للتقارير المالية هو الافصاح عن مدى وفاء الإدارة بالتزاماتها ومسئولياتها تجاه أصحاب الأموال وبشرط ألا يترتب على ذلك تكاليف باهظة في سبيل اعداد وتوصيل هذه التقارير أيضاً بشرط ألا يترتب على هذا الافصاح آثار ضارة بالنسبة للوضع التنافسي للمنشأة. أي أن التقارير المالية طبقاً لوجهة النظر هذه كانت مجرد وسيلة لإخلاء طرف إدارة المشروع[1].

وبالتدريج أخذت وجهة نظر المراجع الخارجي تؤثر على أهداف المحاسبة وأصبح

(1) Sanders, Hatfield and Moore, A Statement of Accounting Principles, 1938.

الهدف من التقارير المالية هو اظهار مدى عدالة الافصاح ومدى اتفاقه مع المبادىء المحاسبية المتعارف عليها.

«The Particular Objectives of Financial Statements are to Present Fairly and in Conformity with Generaly Accepted Accounting Principles, Financial Position, results of operations, and other Changes in Financila Position»[1].

طبقاً لهذا الاتجاه نجد أن الاهتمام الأساسي هو إنتاج التقارير المالية بحيث تكون المعلومات التي تتضمنها على أكبر قدر ممكن من الموضوعية وبحيث يمكن تحقيقها ومراجعتها طبقاً لمبادىء المحاسبة المتعارف عليها. الهدف من ذلك هو حماية المراجع الخارجي من أي مسئولية قد يتعرض لها نتيجة اعتماد الغير على المعلومات الواردة بالتقارير المالية.

وفي الوقت الحالي أصبحت وجهة نظر مستخدمي التقارير المالية هي وجهة النظر السائدة في تحديد أهداف المحاسبة. وقد عرف هذا الاتجاه بالاتجاه النفعي Utilitarian Approach أو اتجاه فائدة المعلومات في اتخاذ القرارات Decision - Usefulness Approach ومؤدي هذا الاتجاه (المدخل) هو انه نظراً لأن الوظيفة الرئيسية للتقارير المالية وطبيعة المعلومات التي يجب أن تحتويها إنما يعتمد على المعلومات التي يحتاجها مستخدمو هذه التقارير فإنه يلزم تحديد احتياجات مستخدمي التقارير المالية وتغليب وجهة نظرهم في عملية إنتاج وتوزيع المعلومات المحاسبية، وعلى كل من المنشأة والمهنة تقع مسئولية توجيه وتطوير إمكاناتهم وقدراتهم نحو تحقيق هذه الاحتياجات وبحيث يتم القضاء على أي تعارض بين ماهو مطلوب من معلومات وبين ما هو ممكن تحقيقه.

ومن أوائل الدراسات الجادة التي أخذت بالمنهج النفعي أو مدخل فائدة المعلومات المحاسبية كأساس لبناء نظرية المحاسبة تلك الدراسة التي قامت بها جمعية المحاسبة الأمريكية (A.A.A.) سنة ١٩٦٦[2]. في هذه الدراسة كان التأكيد على أن مستوى جودة المعلومات المحاسبية يتحدد على أساس مدى فائدتها كمدخلات مؤثرة (نافعة) في عملية اتخاذ القرارات

(1) A.P.B. Statement No. 4, «Basic concepts and Accounting Principles Underlying Financial Statements of Business enterprises». (New York AICPA, 1970) Chapter 4.
(2) A.A.A., «A statement of Basic Accounting Theory» American Accounting Association, 1966.

المتعلقة بالمنشأة، وأن مراعاة ذلك يعتبر أمراً جوهرياً إذ أنه يمكننا من مضاهاة تكاليف إنتاج وتوصيل التقارير المالية بالعائد من استخدامها.

ومن المعروف أن مستخدمي التقارير المالية قد يكونوا من داخل المنشأة أو من خارجها. والاستخدامات الداخلية للتقارير المالية هي استخدامات تتعلق بإدارة المنشأة وتدخل في نطاق ما يعرف بالمحاسبة الإدارية، وهي استخدامات محددة ومعروفة ولا تثير مشكلة في مجال تحديد الأهداف ذلك لأن إدارة المنشأة - بمستوياتها المختلفة لها سلطة الحصول على ما يلزمها من المعلومات في الوقت والقدر والتفصيل اللازم. ولذلك فإنه عند تلبية هذه الاحتياجات الداخلية يستطيع المحاسب تصميم وتشغيل نظام المعلومات في المنشأة تبعاً لاحتياجات كل مستوى إداري ومتحرراً من أية قيود قد تفرضها المبادىء المحاسبية المتعارف عليها.

وبالنسبة للمستخدمين الخارجيين للتقارير المالية فإن بعضهم تكون لهم احتياجات متخصصة من المعلومات وفي نفس الوقت لديهم القدرة على الحصول على هذه المعلومات طبقاً لاحتياجاتهم. أمثلة على هذه المجموعة من المستخدمين الخارجيين نجدها في مصلحة الضرائب، البنوك والمنشآت المالية التي تقدم قروضاً وتسهيلات ائتمانية للمنشأة، السلطات المشرفة على سوق تداول الأوراق المالية، النقابات العمالية، الجهات الحكومية المنظمة لسوق الصناعة... الخ.

أما عن المجموعة الأخيرة من مستخدمي التقارير المالية فهي تلك المجموعة من المستخدمين الخارجيين التي لا تتوافر لها السلطة لكي تملي احتياجاتها من المعلومات على إدارة المنشأة. بالنسبة لهذه المجموعة تعتبر التقارير المالية التي تعدها الإدارة هي المصدر الأساسي للحصول على المعلومات التي يحتاجونها عن المنشأة. ليس هذا فقط بل أنه نظراً لعدم إمكانية تحديد هذه الاحتياجات بشكل قاطع واحتمالات تعارض الاهتمامات داخل فئات هذه المجموعة، فإن التقارير المالية التي تعد هنا هي بالضرورة تقارير ذات غرض أو استخدام عام.

ونخلص مما سبق إلى أن مخرجات النظام المحاسبي قد تكون في أي من الصور التالية:

١ ـ تقارير داخلية Internal Reports وهي تعد خصيصاً لاحتياجات إدارة المنشأة.

٢ ـ تقارير خارجية ذات استخدام أو غرض خاص External Specific Purpose Reports وهي تعد لمقابلة احتياجات محددة لبعض الأطراف الخارجيين (عن الوحدة).

٣ ـ تقارير خارجية ذات استخدام أو غرض عام External General Purpose Reports وهي تعد لمقابلة الاحتياجات المشتركة لكافة الأطراف الأخرى ذات المصلحة في تتبع اقتصاديات الوحدة المحاسبية.

هذا النوع الأخير من التقارير المالية هو الذي يمثل جوهر الاهتمام عند دراسة أهداف المحاسبة.

الاعتبارات المؤثرة في تحديد الأهداف: نظراً لتعدد اهتمامات المستخدمين الخارجيين واحتمالات التعارض بين هذه الاهتمامات، ونظراً لأن بعض المعلومات التي يحتاجها بعض الأطراف قد تقع خارج نطاق المحاسبة المالية فإنه يستحيل عملاً أن تكون التقارير المالية الخارجية صالحة لكافة الأغراض وكل الاستخدامات.

وعلى ذلك نجد أن تحديد أهداف التقارير المالية ذات الغرض العام يثير لنا تساؤلات كثيرة من أهمها:

١ ـ من هم المستخدمون الخارجيون الرئيسين للتقارير المالية ذات الغرض العام؟

٢ ـ هل هناك احتياجات مشتركة من المعلومات لهؤلاء المستخدمين وما طبيعة هذه الاحتياجات؟

٣ ـ ماهي درجة الوعي والإدراك والجدية المفترضة لدى هؤلاء المستخدمين؟

٤ ـ إلى أي مدى يمكن مقابلة هذه الاحتياجات المشتركة في الوقت الحالي؟

٥ ـ ماهو الإطار العلمي الملائم لمقابلة هذه الاحتياجات؟

ولاشك أن الفصل في هذه التساؤلات يتطلب دراسة اعتبارات كثيرة تتعلق بالجوانب الآتية[1]:

١ ـ الظروف البيئية المحيطة باستخدام التقارير المالية ذات الغرض العام.

(1) FASB, Statement of Financial Accounting Concepts No. 1 (SFAC No.I), -AICPA, November, 1978, para 1-31.

٢ ـ أهم فئات مستخدمي التقارير المالية وطبيعة النماذج القرارية التي يستخدمونها.

٣ ـ محدودية استخدام المعلومات التي تتضمنها التقرير المالية.

وفيما يتعلق بالجانب الأول ـ الظروف البيئية[1] ـ فإنه من الطبيعي أن يتأثر تحديد الأهداف بالاعتبارات الاقتصادية والقانونية والسياسية والاجتماعية القائمة. ففي المجتمعات ذات الاقتصاد الحر ـ مثل الولايات المتحدة ومعظم دول أوروبا الغربية ـ حيث توجد أسواق متطورة ونشطة للتبادل نجد أن الأفراد يقومون باتخاذ قراراتهم الاقتصادية بما يحقق التخصيص الأمثل لمواردهم النقدية الحاضرة والمستقبلة بين الفترات الزمنية المختلفة وفيما بين الاستخدامات البديلة. وهنا تلعب أسواق رأس المال دوراً رئيسياً في توجيه المدخرات صوب الاستثمار في الأنشطة الاقتصادية المختلفة وبحيث يتم توجيه الموارد إلى تلك الوحدات التي تستخدمها بكفاءة وفاعلية أكثر من غيرها. ويتم ذلك على أساس الأسعار النسبية التي تتحدد للاستثمارات المتداولة في شكل أسهم وسندات. ولاشك أن هذه الأسعار النسبية تعتمد على توقعات المستثمرين وسلوكهم تجاه الموازنة بين العائد والمخاطرة بالنسبة لكل نوع من أنواع الاستثمارات. ومما لاشك فيه أن توفير المعلومات الملائمة سوف يزيد كفاءة هذه الأسواق في عدالة توزيع العوائد والمخاطر بين المتعاملين وبالتالي تخصيص الموارد الاقتصادية بين الاستخدامات المتنافسة بما يحقق الأهداف الاقتصادية والقومية.

وباختصار، فإن مقدرة وفاعلية الأفراد والمشروعات والأسواق والحكومات على تخصيص الموارد الاقتصادية بين الاستخدامات المتنافسة سوف يزداد إذا ما توفر معلومات ملائمة تعكس الموقف النسبي والأداء الفعلي للوحدات الاقتصادية المختلفة. وعليه فإنه طبقاً لمقتضيات الظروف البيئية في الاقتصاديات الحرة يمكن القول أن الهدف الأساسي للتقارير المالي هو توفير المعلومات الملائمة (المفيدة) لهؤلاء الذين يتخذون القرارات الاقتصادية المتعلقة بالمشروعات، وأن على مراجع الحسابات مسئولية فحص الدفاتر والسجلات المحاسبية بهدف زيادة درجة الثقة في المعلومات التي تتضمنها التقارير المالية.

(1) STAC. No.I. ibid. para. 9 - 17.

أما فيما يتعلق بفئات مستخدمي التقارير المالية واحتياجاتهم المشتركة من المعلومات البحث العلمي لهذا الجانب قد سلك أحد مدخلين رئيسيين[1]:

أولاً: افتراض أن مستخدمي التقارير المالية غير معروفين وأن لهم احتياجات متجانسة، ولذلك فإن هذه التقارير هي بالضرورة تقارير لخدمة كل الأغراض والاستخدامات All-purpose وعليه فهي لا تصلح لخدمة أي هدف محدد بذاته. طبقاً لـ الافتراض تشتمل التقارير المالية على بيانات خام ولا يمكن وصف محتواها بأنه معلومات طبقاً للمفهوم العلمي لهذا المصطلح، فالمفهوم العلمي للمعلومات هو أنها بيانات تم تقويمها وتشغيلها بحيث تصبح ملائمة لاستخدام محدد.

ثانياً: افتراض أن مستخدمي التقارير المالية معروفين ويمكن تحديد احتياجاتهم الخاصة من المعلومات، وبالتالي فإن هذه التقارير يمكن إعدادها بحيث تحتوي على معلومات موجهة لاستخدام محدد. ومن هنا كانت نشأة الاتجاه نحو الإفصاح المتعدد Differential Disclosure من الطبيعي أن مثل هذا الافتراض من شأنه إصدار عدد لا نهائي من التقارير المختلفة التي تتناسب مع الاستخدامات المختلفة وهو ما لا يمكن تحقيقه عملاً وذلك نظراً لما يترتب عليه من أعباء باهظة.

ويقوم الاتجاه الحديث على أساس الجمع بين المدخلين السابقين[2]. طبقاً لهذا الاتجاه يمكن تحديد احتياجات مشتركة للمستخدمين الرئيسيين للتقارير المالية، وبالتالي فإنه يمكن إعداد تقارير مالية ذات استخدام عام وفي نفس الوقت تتضمن معلومات ملائمة لهذه الاحتياجات المشتركة. ويمكن تحديد الأطراف الخارجيين الرئيسيين في الآتي: المستثمرون الحاليون والمرتقبون ـ المقرضون الحاليون والمرتقبون ـ الموردون والعملاء والعاملون[3].

فالمستثمرون الحاليون ينظرون إلى التقارير المالية على أنها المصدر الأساسي للمعلومات

---

(1) Eldon S. Hendriksen, Accounting Theory, Richard D. Irwin, INC., Homewood, Illinois, 1982, pp. 66-71.

(2) A.P.B., Statement No. 4, - Basic Concepts and Accounting Principles Underlying Financial Statements of business Enterprises, 1970.

(3) SFAC No. 1, para 24-27.

التي تساعدهم - مع غيرها من المعلومات - في تحديد النتائج الاقتصادية التي تترتب على:

(أ) استمرار حيازته للحقوق التي يمتلكها في المنشأة، و

(ب) استمرار الإدارة الحالية في تصريف أمور المنشأة مستقبلاً.

ومما لا شك فيه أن تقييم هذا الاستثمار وهذه الإدارة يرتبط بقدرة المنشأة على توليد تدفقات نقدية موجبة وعلى مدى كفاية ودرجة التأكد من هذه التدفقات. وبالمثل فإن التقارير المالية يجب أن تقدم للمستثمر المرتقب - الذي يواجه شراء أو عدم شراء حق من حقوق الملكية - المعلومات التي يمكن أن تساعده - مع غيرها من المعلومات - في تقييم محصلة كل بديل والنتائج الاقتصادية التي تترتب عليه.

وهكذا نجد أن المستثمر المرتقب يحتاج أيضاً إلى تحديد حجم وطبيعة التدفقات النقدية التي ينتظر أن تؤول إليه.

وفيما يتعلق بالمقرضون الحاليون والمرتقبون فهم يواجهون اختيارات تتعلق بمنح الائتمان من عدمه وكذلك ما يتعلق بتجديد القروض أو عدم تجديدها والترتيبات الخاصة بالضمانات ومعدل العائد وشروط السداد وتواريخ الاستحقاق. ومما لا شك فيه أن مقابلة هذه الاحتياجات يتطلب تقييم قدرة المنشأة على السداد. فكلما انخفضت هذه المقدرة كلما زادت حدة الشروط التي تقيد تصرفات المنشأة وكلما ارتفع معدل العائد بما يتناسب مع درجة المخاطرة. وعليه فإن المقرضين الحاليين والمرتقبين يحتاجون معلومات أساسية تتماثل إلى حد كبير مع احتياجات المستثمرين وبصفة خاصة فيما يتعلق بتقييم قدرة المنشأة على توليد تدفقات نقدية موجبة ومدى كفاية وضمان هذه التدفقات. ولعل في ذلك ما يفسر لنا الاتجاه المتزايد نحو اعتبار كل من المستثمر والمقرض ينتميان لطائفة واحدة ذات احتياجات مشتركة. فالمقرض ما هو إلا مستثمر من نوع خاص من حيث كونه لا يميل كثيراً لتحمل مخاطر الأعمال.

وبالمثل نجد أن اهتمامات الموردين والعملاء والعاملين تتركز حول تحديد مدى ربحية علاقاتهم الحالية أو المزمعة مع المنشأة سواء في المدى القصير أو المدى الطويل. وهنا نجد أن قدرة المنشأة على الاستمرار كمصدر من مصادر تحقيق احتياجات هذه الفئات إنما يعتمد

أساساً على قدرتها ـ المنشأة ـ على توليد تدفقات نقدية موجبة وعلى مدى كفاية وضمان هذه التدفقات.

وهكذا نجد أن المستخدمين الخارجيين الرئيسيين للتقارير المالية تجمعهم احتياجات مشتركة وأن هذه الاحتياجات المشتركة تتطلب معلومات أساسية متماثلة إلى حد كبير. ويعتبر اتخاذ القرارات الاقتصادية بمثابة الاستخدام الرئيسي الذي تشترك فيه كافة الأطراف الخارجية الأساسية التي تعتمد على التقارير المالية ذات الغرض العام. كما أن المعلومات الملائمة لاحتياجات هؤلاء المستخدمين الرئيسيين تدور حول تقييم قدرة المنشأة على تحقيق الدخل وإمكانية تحويل هذا الدخل إلى تدفقات نقدية موجبة.

أما فيما يتعلق بالجانب الخاص بمحدودية المعلومات التي يمكن أن توفرها التقارير المالية، فإنه يجب التنبيه على أن هذه التقارير لا يمكن أن توفر كل المعلومات اللازمة عن التغيرات والأحداث التي قد تكون على جانب كبير من الأهمية لمن يستخدمون هذه التقارير. السبب في ذلك هو أن التقارير المالية ذات الغرض العام هي إحدى منتجات المحاسبة، فهي ـ التقارير المالية ـ بصفة عامة لا تتضمن سوى المعلومات التي يؤيدها الدليل الموضوعي والقابلة للمراجعة والتحقيق، ومن ثم فإن التقارير المالية ليست سوى نوع واحد من المعلومات التي يمكن أن يعتمد عليها من هم خارج المنشأة عند اتخاذ قراراتهم.

ومن ناحية أخرى، يجب التأكيد على أن التقارير المالية لا تختص بتزويد مستخدميها خارج المنشأة بتقييم للنتائج الاقتصادية التي تترتب عن كافة البدائل التي يواجهونها. ذلك لأن المعلومات التي ترد بالتقارير المالية هي معلومات تتعلق بالمبادلات والأحداث التي تمت بالفعل وأثر ذلك على وحدة اقتصادية معينة، وعلى من يستخدم هذه التقارير إجراء التحليل والتنبؤ اللازم. إن التحليل الذي يقوم به هؤلاء المستخدمين الخارجيين وكذلك أي تقييم لأداء الإدارة أو أداء المنشأة لا يعتبر من وظائف المحاسب ومن ثم يلزم دائماً التمييز بين وظيفة تقديم المعلومات وبين استخدام هذه المعلومات.

كذلك يجب التنبيه إلى أنه ليس بمقدور المحاسبة المالية أن تفصل بين أداء الإدارة وبين أداء المنشأة إذ أن نجاح أو فشل المنشأة إنما يتوقف على كثير من المتغيرات الخارجية وغالباً ما لا

يكون لإدارة المنشأة القدرة على السيطرة أو التأثير على كثير من هذه المتغيرات. وعليه فإن المعلومات الواردة بالتقارير المالية تقصر بالضرورة عن تقييم أداء الإدارة بمعزل عن أداء المنشأة.

وأخيراً يجب التنبيه إلى أن التقارير المالية ذات الغرض العام لا توفر معلومات عن المتغيرات التي لا يمكن قياس آثارها المالية وبالتالي فإن هذه التقارير لا تحتوي على مقاييس مباشرة تفيد في تقدير المنافع والتكاليف الاجتماعية وكذلك كافة العناصر غير الملموسة كما لا توفر مقاييس مباشرة للمخاطر التي ترتبط بحقوق الملكية أو تقديم القروض للمنشأة، وعليه فإن التقارير المالية لا يمكن أن تكون مصدراً لمقايس مباشرة لقيمة المنشأة.

أهداف التقارير المالية: من أهم المحاولات العلمية التي بذلت لتحديد أهداف القوائم المالية تلك المحاولة التي قام بها مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي. ففي عام ١٩٧١ تم تكوين لجنة لهذا الغرض عرفت باسم لجنة تروبلود Trueblood ولقد جاء تقرير هذه اللجنة شاملاً لأثنى عشر هدفاً تكون في مجموعها هيكلاً متسقاً له عدة مستويات متدرجة من العموميات إلى الخصوصيات.

ويوضح الشكل بالصفحة التالية هذه الأهداف مرتبة في ستة مستويات وذلك على النحو التالي:

١ ـ المستوى الأول: ويشمل الهدف رقم واحد ويحدد الهدف الأساسي أو العام للقوائم المالية.

٢ ـ المستوى الثاني: ويشمل أربعة أهداف (٢، ٣، ١١، ١٢) ويحدد المستخدمين الأساسين واحتياجاتهم الأساسية من المعلومات.

٣ ـ المستوى الثالث: ويشمل هدفين (٤، ٥) ويحدد المعلومات اللازمة لمقابلة احتياجات مستخدمي القوائم المالية.

٤ ـ المستوى الرابع: ويشمل الهدف رقم (٦) وهو يحدد طبيعة وخصائص المعلومات التي تشملها القوائم المالية.

٥ ـ المستوى الخامس: ويشمل أربعة أهداف (٧، ٨، ٩، ١٠) ويحدد القوائم المالية اللازمة لتوفير المعلومات التي يحتاجها المستخدمون الرئيسيون.

٦ ـ المستوى السادس: هذا المستوى لا يشتمل على أي أهداف وإنما هو عبارة عن مجموعة من التوصيات التي تحدد طبيعة القوائم المالية الواردة في المستوى الخامس والتي تحددها الأهداف أرقام: ٧، ٨، ٩، ١٠.

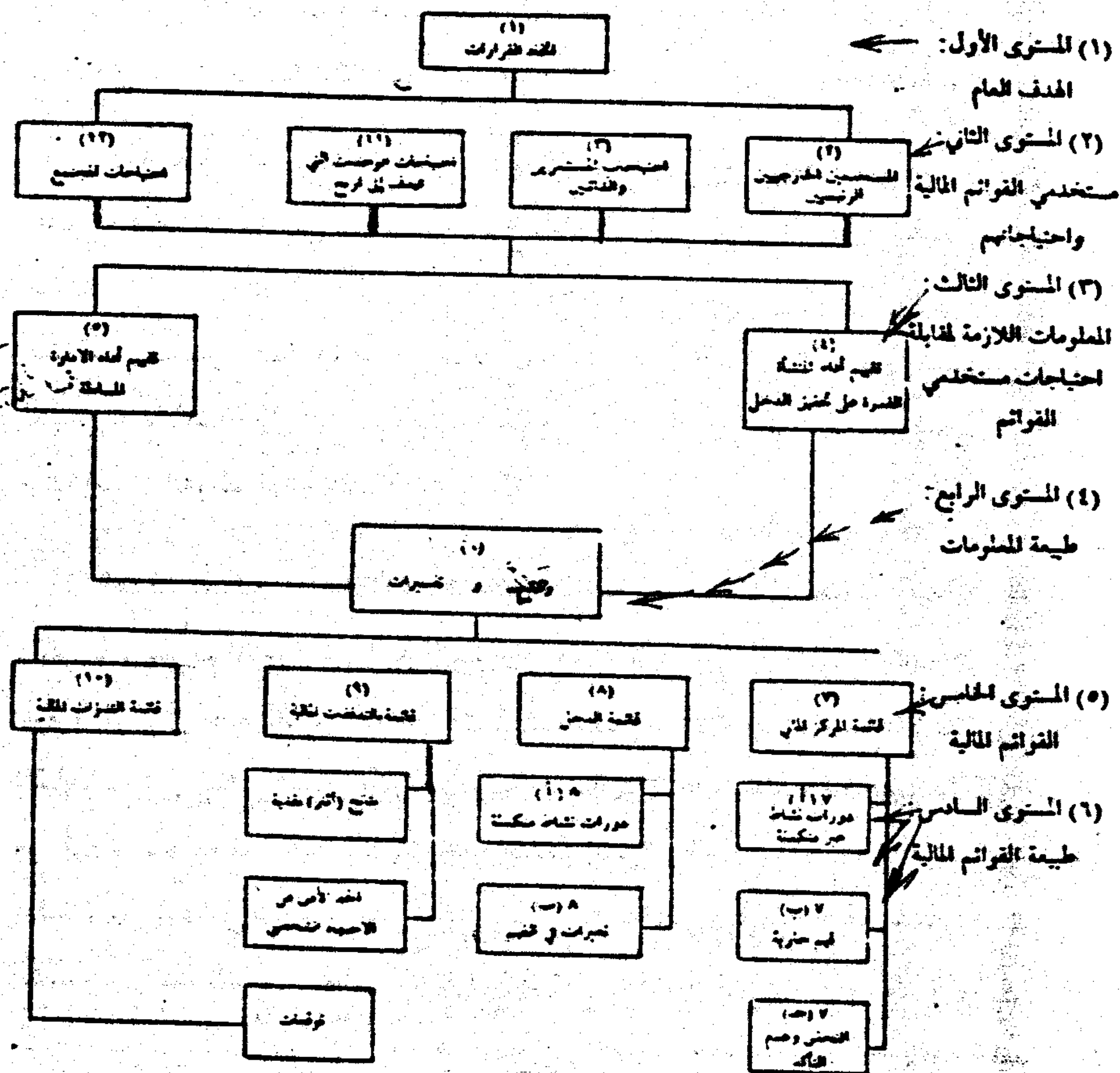
وفيما يلي نتناول بالتفصيل الأهداف الإثنى عشر الواردة في تقرير تروبلود.

الهدف الأول: الهدف الأساسي للقوائم المالية هو توفير المعلومات المفيدة في مجال اتخاذ القرارات الاقتصادية. هذا الهدف يربط المحاسبة ربطاً مباشراً بعملية اتخاذ القرارات باعتبار ذلك هو معيار منفعة المعلومات.

الهدف الثاني: أحد أهداف القوائم المالية هو خدمة تلك الطائفة التي ليس لها السلطة أو القدرة أو الإمكانيات على طلب المعلومات مباشرة ولذلك فإن هذه الطائفة تعتمد على القوائم كمصدر أساسي لتوفير المعلومات عن النشاط الاقتصادي للمنشأة.

الهدف الثالث: أحد أهداف القوائم المالية هو توفير المعلومات المفيدة للمستثمرين والمقرضين من أجل عمل التنبؤات والمقارنات والتقييم للتدفقات النقدية المتوقعة وذلك من حيث الكمية والتوقيت ودرجة عدم التأكد. هذا الهدف يحدد فئة المستثمرين والمقرضين باعتبارهما مركز الانتباه الرئيسي كما يحدد النموذج القراري الذي تستخدمه هذه الفئة. أيضاً يشير هذا الهدف إلى الصفة الاحتمالية Stochastic للمعلومات المحاسبية.

الهدف الرابع: أحد أهداف القوائم المالية هو إمداد مستخدمي هذه القوائم بالمعلومات اللازمة لإجراء التنبؤات والمقارنات والتقييم لقدرة المنشأة على تحقيق الدخل (القدرة الإيرادية للمنشأة) Earning Power. هذا الهدف يشير إلى أن التيارات (التدفقات) الدخلية تعتبر أساساً أفضل للتنبؤ بالتدفقات النقدية المتوقعة وذلك لأن التدفقات النقدية الفعلية لا تتطابق مع التدفقات الدخلية إلا في المدى الطويل كما أن التدفقات النقدية الفعلية لفترة معينة يمكن التأثير عليها إدارياً وبالتالي لا يمكن استخدامها كأساس للتنبؤ بالتدفقات النقدية المقبلة.



البناء الهيكلي لأهداف التقارير المالية

الهدف الخامس: أحد أهداف القوائم المالية هو توفير المعلومات اللازمة لتقييم قدرة المنشأة على الاستخدام الكفء Efficient والفعال Effective للموارد الاقتصادية المتاحة. هذا الهدف يتعرض للحاجة إلى تقييم أداء الإدارة Accountability تجاه الاستخدام الأمثل لموارد المنشأة وليس بمجرد مسئوليتها التقليدية تجاه صيانة وحماية الأصول Stewardship.

الهدف السادس: أحد أهداف القوائم المالية هو توفير معلومات وقائعية Factual وأيضاً تفسيرية Interpretive عن العمليات والأحداث التي تساعد في التنبؤ والمقارنة والتقييم لقدرة المنشأة على تحقيق الدخل. ذلك مع مراعاة وجوب الإفصاح عن الافتراضات التي بنيت عليها عمليات التفسير. هذا الهدف من شأنه أن يتسع نطاق القياس المحاسبي ليشمل المعلومات التفسيرية بالإضافة إلى الوقائع الموضوعية وهو ما يمثل خروجاً عن المألوف وبصفة خاصة في مجال إعداد القوائم المالية ذات الغرض العام.

الهدف السابع: أحد الأهداف تقديم قائمة بالمركز المالي تكون مفيدة في مجال التنبؤ والمقارنة والتقييم للقدرة الإيرادية للمنشأة (القدرة على تحقيق الدخل). ومن أجل تحقيق ذلك يلزم التقرير في هذه القائمة عن دورات النشاط غير المكتملة حتى تاريخ الإعداد وأن تكون القياسات على أساس القيم الجارية وبصفة خاصة إذا ما اختلفت هذه القيم بشكل جوهري عن أرقام التكلفة التاريخية. كذلك يحدد الهدف التبويب الواجب لعناصر الأصول والخصوم وذلك على أساس درجة السيولة التي يتمتع بها العنصر وبصفة خاصة من حيث القيمة التصفوية (قيمة التدفق النقدي المتوقع) وتوقيت هذه القيمة ودرجة عدم التأكد المصاحبة لهذه التوقعات. وهكذا نجد أن هذا الهدف يفتح المجال للقياسات الاحتمالية Probablistic Measures في القوائم المالية، كما أن استخدام القيم الجارية للتعبير عن دورات النشاط غير المكتملة يساعد في تحديد قدرة المنشأة على التأقلم مع ظروف السوق Adaptability. وتعتبر دورة النشاط - أو الدورة الإيرادية - غير مكتملة في أي من الحالات الثلاثة الآتية:

١ ـ حالة حدوث المنفعة أو التضحية دون تحقق أي منها حتى تاريخ القائمة.
٢ ـ حالة عدم تحقق كل من المنفعة والتضحية المتعلقة بالعملية أو الحدث.
٣ ـ حالة عدم حدوث المجهود الذي تستلزمه العملية أو الحدث.

الهدف الثامن: أحد الأهداف تقديم قائمة بالدخل الدوري، وبحيث يمكن الاعتماد عليها في عمل التنبؤات والمقارنات والتقييم لقدرة المنشأة على تحقيق الدخل في المستقبل. في هذه القائمة يلزم التقرير عن نتائج العمليات والأحداث التي تمثل دورات نشاط مكتملة، وكذلك تقدير لنتائج النشاط المبذول حتى تاريخ القائمة لاستكمال الدورات غير المكتملة، كما يلزم التقرير أيضاً عن التغيرات خلال الفترة والتي طرأت على القيم الواردة بقائمة المركز المالي. وبالنسبة للعنصر الثالث يجب الإفصاح عن التغيرات بصورة منفردة وذلك نظراً لأنها تختلف عن العنصرين الآخرين من حيث درجة احتمال تحققها. وهنا يلاحظ أن التقرير عن هذه المكونات الثلاثة لقائمة الدخل بصورة منفصلة ومميزة إنما يعني أن هذه القائمة يجب أن تكون ذات مراحل قياس متعددة. ويقصد بدورات النشاط ـ الدورات الإيرادية ـ المكتملة تحقق ثلاثة خصائص هي:

١ ـ تحقق التضحية، أي أن التدفق النقدي الخارج قد تم فعلاً أو أن احتمالات حدوثه عالية جداً.

٢ ـ تحقق المنفعة، أي أن التدفق النقدي الداخل قد تم فعلاً أو أن احتمالات حدوثه عالية جداً.

٣ ـ ليس هناك مجهودات إضافية ذات بال مطلوب أداؤها مستقبلاً بخصوص هذه العملية أو هذا الحدث.

الهدف التاسع: أحد الأهداف تقديم قائمة بالنشاط المالي وبحيث يمكن الاستفادة منها في عمل التنبؤات والمقارنات والتقييم للمقدرة الإيرادية (الدخلية) للمنشأة. ويلاحظ هنا أن دورات النشاط المالي تعتبر أقصر دورات النشاط إذا ما قورنت بدورات نشاط أخرى مثل دورة الحصول على الأصول الثابتة واستخدامها. ولذلك نجد أن هذه القائمة يتم التقرير فيها بصفة رئيسية عن وقائع متعلقة بالعمليات والأحداث التي لها آثار نقدية تحققت فعلاً أو هناك احتمال كبير لتحققها في المستقبل. أي أن هذه القائمة لا تعتمد كثيراً على المعلومات التفسيرية، وهي بهذا تتطلب أدنى حد ممكن من الاجتهاد الشخصي من جانب القائم بالإعداد. وترتيباً على ما سبق يمكننا القول أن القوائم الثلاثة السابقة يمكن ترتيبها تنازلياً من حيث درجة الاعتماد على التفسير والتحليل من قبل المحاسب وذلك على النحو التالي: قائمة

المركز المالي، ثم قائمة الدخل، وأخيراً قائمة التدفقات المالية.

الهدف العاشر: أحد الأهداف تقديم قائمة بالتقديرات المالية المتصلة بالمستقبل Finan-cial Forecasts لاشك أن مثل هذه القائمة سوف تزيد كثيراً من قدرة مستخدمي القوائم المالية على التنبؤ وتقييم الأحداث الاقتصادية المتوقعة. أيضاً يلاحظ أن هذه القائمة سوف تكون أكثر القوائم المالية اعتماداً على المعلومات التفسيرية.

الهدف الحادي عشر: أحد أهداف القوائم المالية الخاصة بالأجهزة الحكومية أو المنشآت غير الهادفة للربح، توفير معلومات مفيدة في مجال تقييم كفاءة الإدارة في استخدام الموارد الاقتصادية المتاحة ومدى فاعليتها في تحقيق أهداف التنظيم. هذا الهدف يشير إلى صعوبة تقييم الأداء في هذا النوع من التنظيمات وأنه هناك حاجة إلى استحداث معايير ومؤشرات أداء غير تقليدية.

الهدف الثاني عشر: أحد أهداف القوائم المالية هو التقرير عن تلك الأنشطة التي تقوم بها المنشأة والتي يكون لها أثر على المجتمع بصفة عامة. من الطبيعي أن هذه الآثار يجب أن تكون قابلة للقياس الكمي حتى يمكن التقرير عنها في القوائم المالية. ويعتبر هذا الهدف إشارة صريحة إلى المسئولية الاجتماعية للوحدات الاقتصادية وانعكاس ذلك على القوائم المالية التي يعدها المحاسب.

ولقد أثار تقرير لجنة تروبلود الخاص بتحديد أهداف القوائم المالية ردود فعل واسعة، ولقد أصبح الأساس الذي بنيت عليه كثير من الدراسات اللاحقة. ولعل أهم ما أثير من ردود فعل سلبية هو ما يتعلق بقصور الأهداف الواردة بالتقرير عن تحقيق البعد الاجتماعي لمسئولية المحاسب بشكل فعال. وهنا تجدر الإشارة إلى أن من أهم المحاولات التي بذلت في تحديد أهداف القوائم المالية بما يتفق مع المسئولية الاجتماعية هي تلك الدراسة التي قام بها مجمع المحاسبين القانونيين بانجلترا وويلز. فقد أصدرت اللجنة الخاصة بالمعايير المحاسبية A.S.S.C. تقريرها The Corporate Report في عام ١٩٧٥ متضمناً تحديداً لأهداف القوائم المالية[1] ولقد

---

(1) The Corporate Report, Accounting Standard Steering Committee, Discusion Paper, London, August 1975.

كان موقف هذا التقرير هو أن القوائم المالية ذات الغرض العام لا يمكنها مقابلة احتياجات كافة الأطراف الخارجية. ولذلك فإنه بالإضافة إلى القوائم المالية التقليدية اقترح التقرير ستة قوائم أخرى بيانها كما يلي:

١ ــ قائمة لبيان القيمة المضافة وكيفية توزيع هذه القيمة على عوامل الإنتاج المختلفة.

٢ ــ قائمة لبيان شئون العمالة وبصفة خاصة ما يتعلق بالإنتاجية والكفاية والعلاقات الصناعية وأي معلومات أخرى تهم العاملين.

٣ ــ قائمة لبيان حجم المعاملات مع الحكومة وبصفة خاصة الإعانات والمنح والضرائب والتأمينات الاجتماعية وكافة التحويلات الأخرى.

٤ ــ قائمة لبيان المعاملات مع العالم الخارجي وبصفة خاصة حجم العمليات التي تمت بعملات أجنبية. والمتعلقة بالإقراض والاقتراض والتوزيعات من وإلى وحدات تنتمي لدول أجنبية.

٥ ــ قائمة لبيان التوقعات بالنسبة للمستقبل وبصفة خاصة المستويات المتوقعة للأرباح والعمالة والاستثمار.

٦ ــ قائمة لبيان أهداف المنشأة.

وفي مجال تحديد الأهداف قام مجلس معايير المحاسبة الأمريكي (FASB) بنشر اصدارين Statement (بيانين) الأول في نوفمبر عام ١٩٧٨ ويختص بأهداف التقارير المالية في المشروعات التجارية Business Enterprises والثاني في ديسمبر ١٩٨٠ ويختص بالمشروعات غير التجارية أو التي لا تهدف لتحقيق الربح Not-for Profit. وفيما يلي تتناول ما جاء بهذين البيانين:

الأهداف في الوحدات الاقتصادية: جاء تحديد أهداف التقارير المالية في البيان الأول معتمداً إلى حد كبير على الدراسة التي قامت بها لجنة تروبلود، وكانت الأهداف على النحو التالي[1].

(1) FASB, Statement of concepts No. 1, (SFAC. N.1), «Objectives of Financial Reporting by Business Enterprises», op. Cit.

أولاً : بالنسبة للظروف البيئية ومحدودية استخدام التقارير المالية فقد ورد ما يلي :

- أن إعداد التقارير المالية لا يمثل هدفاً في حد ذاته وإنما هو وسيلة هدفها الرئيسي توفير المعلومات التي تساعد في اتخاذ القرارات الاقتصادية المتعلقة بالمنشأة. وعلى ذلك فإن الأهداف تستمد جذورها أصلاً من احتياجات مستخدمي التقارير المالية، تلك الاحتياجات التي تتأثر بدورها بالجوانب الاقتصادية والقانونية والسياسية والاجتماعية المحيطة.

- المعلومات التي تتضمنها التقارير المالية هي معلومات مالية في المقام الأول، بمعنى أنها تعبر عن ظواهر يمكن قياسها قياساً كمياً والتعبير عن هذه المقاييس بوحدات نقدية.

- المعلومات التي تتضمنها التقارير المالية هي معلومات تتعلق بالوحدة الاقتصادية وليست تلك التي تتعلق بالصناعة أو الاقتصاد القومي أو أي قطاع من قطاعات المجتمع. إلا أنه في نفس الوقت قد تشتمل على معلومات ملائمة عن الصناعة أو القطاع ولكن بالقدر اللازم لتفهم الظروف المحيطة بالوحدة الاقتصادية.

- المعلومات التي توفرها التقارير المالية معلومات تقريبية ولا تستند دائماً إلى مقاييس دقيقة إذ أنها تعتمد على تقديرات واجتهادات تستند إلى مجموعة من القواعد والأسس المتعارف عليها. هذه القواعد والأسس تهدف إلى مواجهة ظروف عدم التأكد وتداخل كثير من المتغيرات والفترات الزمنية.

- الصفة الرئيسية للمعلومات المحاسبية هي أنها تاريخية بطبيعتها بمعنى أنها تعكس الآثار المالية الناتجة عما حدث فعلاً خلال فترة معينة. إلا أن ذلك لا يمنع من استخدام هذه المعلومات لتعزيز أو رفض توقعات مستقبلية، كما أن ذلك لا يمنع من قيام إدارة المنشأة بتقديم معلومات عن توقعاتها بالنسبة للمستقبل أو تقديم معلومات تستند على أسس مخالفة للتكلفة التاريخية.

- المعلومات التي تتضمنها التقارير المالية ليست المصدر الوحيد الذي يعتمد عليه متخذو القرارات المتعلقة بالوحدة الاقتصادية.

- أن إعداد التقارير المالية يترتب عليه تكاليف تتحملها الوحدة الاقتصادية تتمثل في الجهود

المبذولة في إنتاجها وتوصيلها لأصحاب الشأن. وبالإضافة إلى هذه التكاليف المباشرة هناك تكاليف غير مباشرة تتمثل في الآثار السلبية على مركز المنشأة التنافسي نتيجة الإفصاح. كذلك غالباً ما ينطوي استخدام التقارير المالية عن تكاليف يتحملها المستفيد نتيجة الاعتماد على الاستشاريين والمحللين الماليين. وفي جميع الأحوال يلزم دائماً الموازنة بين تكاليف إنتاج وتوزيع المعلومات وبين العائد منها.

- الأهداف التي يتضمنها هذا البيان هي أهداف خاصة بالتقارير المالية الخارجية ذات الغرض العام والتي تعد أساساً لمصلحة تلك الفئات من المستخدمين الخارجين الذين لا تتوافر لهم السلطة أو القدرة على فرض احتياجاتهم من المعلومات على إدارة المنشأة.

ثانياً: بالنسبة لأهداف التقارير المالية فقد جاءت على النحو التالي:

(أ) الأهداف العامة وتشتمل على الآتي:

١ - توفير المعلومات التي تفيد في ترشيد القرارات الاستثمارية والائتمانية. فالتقارير المالية يجب أن تتضمن المعلومات التي تساعد المستثمرين الحاليين والمرتقبين وكذا الدائنين وغيرهم على ترشيد قراراتهم سواء كانت استثمارية أو إئتمانية أو أي قرارات اقتصادية أخرى. ويجب أن يتم صياغة هذه المعلومات بحيث يمكن استيعابها من قبل هؤلاء المستخدمين الذين يتوافر لديهم قدر كاف من الدراية والفهم للأنشطة الاقتصادية ولديهم في نفس الوقت الرغبة في دراسة تلك المعلومات بدرجة كافية من العناية والجدية.

٢ - توفير المعلومات التي تفيد في تقدير التدفقات المستقبلية. فالمستثمرون الحاليون والمرتقبون وكذا الدائنون وكافة فئات متخذي القرارات الاقتصادية المتعلقة بالمنشأة يستخدمون عادة نموذجاً قرارياً ينطوي على المفاضلة بين التدفقات النقدية الحالية والتدفقات النقدية المستقبلية. وتشتمل هذه التدفقات النقدية بالنسبة للمستثمرين والدائنين على الأرباح الموزعة والفوائد على السندات وناتج التصرف في هذه الأوراق المالية بالأسعار التي ينتظر أن تسود في وقت البيع. ولما كانت المشروعات مثلها مثل الأفراد تقوم أيضاً باستثمار أموالها في موارد غير نقدية بقصد الحصول على مزيد من النقدية في المستقبل، فإنه من

البديهي أن ترتبط التدفقات النقدية المتوقعة للمستثمرين ارتباطاً وثيقاً بقدرة المنشأة على توفير نقدية من إيراداتها كافية لمواجهة التزاماتها وكافة الاحتياجات النقدية الأخرى. وعليه فإن الهدف الرئيسي للتقارير المالية يتمثل في توفير المعلومات التي تمكن المستثمرين والمقرضين وغيرهم من تقدير حجم التدفقات النقدية التي تتوقع المنشأة تحقيقها وتحديد توقيت هذه التدفقات المتوقعة ودرجة عدم التأكد المحيطة بها.

٣ ـ توفير المعلومات المتعلقة بموارد المنشأة والتزاماتها والتغيرات التي طرأت على هذه الموارد والالتزامات. هذه المقاييس تتعلق بعناصر تعتبر مصادر مباشرة وغير مباشرة للتدفقات النقدية الخارجة والداخلة من وإلى المنشآت. كما أن هذه المعلومات سوف تساعد المستثمرين والدائنين وغيرهم على تحديد نواحي القوة والضعف وكذا تقدير الإمكانيات المالية واحتمالات مواجهة حالات العسر المالي. هذا ويلاحظ أنه على الرغم من أن هذه المعلومات قد تساعد الأطراف المعنية على تقدير قيمة المنشأة، إلا أن التقارير المالية في حد ذاتها لم تصمم أصلاً بهدف إعطاء تحديد مباشر لهذه القيمة.

وهكذا نجد أن الأهداف الرئيسية الثلاثة السابقة جاءت لتحدد:

(أ) من هم المستخدمون الرئيسيون للتقارير المالية.

(ب) طبيعة القرارات التي يتخذونها والمعلومات التي تلزم لاتخاذ هذه القرارات.

(جـ) المعلومات التي يمكن تضمينها في التقارير المالية لمقابلة احتياجات مستخدمي هذه التقارير.

(ب) أما عن الأهداف التفصيلية فقد جاءت على النحو التالي:

٤ ـ توفير المعلومات التي تفيد في تقييم أداء المنشأة وتحديد أرباحها. فعلى الرغم من أن قرارات الاستثمار والائتمان تعتمد على توقعات متخذ القرار بالنسبة لأداء المنشأة في المستقبل، إلا أن هذه التوقعات عادة ما تؤسس على تقييم الأداء في الفترات الماضية. ويعتمد تقييم أداء المنشأة على مقاييس الربح الدوري ومكوناته. وهنا نجد أن مقاييس الربحية المعدة طبقاً لأساس الاستحقاق تعطي مؤشراً أفضل لأداء المنشأة عما تعطيه المقاييس المعدة طبقاً للأساس النقدي. ذلك أن أساس الاستحقاق يربط بين المجهودات Efforts والإنجازات Accomplishments وبالتالي يعتبر أساساً سليماً للتنبؤ

بالتدفقات النقدية المتوقعة. ومن ناحية أخرى تستخدم المعلومات المتعلقة بالربحية لتقييم أداء المنشأة خلال فترة معينة وليس لتقييم أداء الإدارة أو لتقييم قدرة المنشأة على تحقيق الربح، Earning Power، إذ على مستخدم التقارير المالية مسئولية التوصل لمثل هذه التقييات المتعلقة بالإدارة والربحية.

د ـ توفير المعلومات التي تفيد في تحديد درجة السيولة والإعسار وتدفق الأموال. يجب أن تتضمن التقارير المالية على معلومات عن مصادر الحصول على أموال المنشأة وأوجه التصرف في هذه الأموال. ويلاحظ هنا أن المعلومات الخاصة بالربحية ومكوناتها قد تفيد أيضاً في تقدير درجة السيولة التي تتمتع بها المنشأة.

٦ ـ توفير المعلومات التي تفيد في التقرير عن مسئولية الإدارة وتقييم كفاءة أدائها. يجب أن تكون التقارير المالية مفيدة في تقييم مقدرة الإدارة على النهوض بمسئولياتها وبصفة خاصة تحديد مدى نجاح الإدارة في المحافظة على موارد المنشأة وكذا مدى الكفاءة التي تدار بها هذه الموارد. وعادة ما تستخدم المعلومات الخاصة بالربحية ومكوناتها في تقييم مدى نهوض الإدارة بمسئولياتها، إلا أنه يلزم التأكيد على أن التقارير المالية لا يمكنها فصل أداء الإدارة عن أداء المنشأة وعليه فإن هذه التقارير تختص بتقديم معلومات عن أداء المنشأة عندما كانت في ظل فريق إداري معين وخلال فترة معينة.

٧ ـ توفير معلومات تتعلق بملاحظات وتفسيرات الإدارة. يجب أن تتضمن التقارير المالية أية ملاحظات أو تفسيرات ترى الإدارة أهميتها لمستخدمي هذه التقارير كي يتفهموا ما جاء بها من معلومات. هذه الملاحظات والتفسيرات سوف تزيد من منفعة المعلومات التي تتضمنها التقارير المالية وذلك عن طريق إيضاح بعض الأحداث أو العمليات أو الظروف التي انعكس أثرها على الأرقام المحاسبية أو عن طريق إيضاح الافتراضات التي استخدمت في إعداد التقارير المختلفة.

الأهداف في الوحدات غير الاقتصادية: وفيما يتعلق بالأنشطة غير التجارية أو الوحدات التي لا تهدف إلى تحقيق الربح فقد جاء بيان الأهداف على النحو التالي[1]:

(1) FASB, Statement of Concepts No 4, (SFAC. No 4), Objectives of financial reporting by non-business enterprises, December 1980.

FASB

أولاً : بالنسبة للظروف البيئية ومحدودية استخدام التقارير المالية فقد ورد ما يلي:

ـ هناك ثلاثة خصائص رئيسية تميز التنظيمات غير التجارية عن غيرها من التنظيمات:

(أ) تدبير جزء كبير من الموارد المالية من أشخاص وجهات لا يتوقعون الحصول في مقابلتها على مدفوعات أو منافع اقتصادية موازية لما ساهموا به من موارد.

(ب) أن الهدف الأساسي من نشاط هذه التنظيمات لا يدور حول تقديم سلع وخدمات بأسعار تحقق أرباحاً أو ما في حكم الأرباح.

(جـ) لا توجد حقوق ملكية محددة في هذه التنظيمات وسواء كانت حقوق الملكية هذه يمكن تداولها أو ممثلة في نصيب من ناتج عملية التصفية عند الانقضاء.

ـ يترتب على هذه الخصائص المميزة:

(أ) تواجد أنواع من العمليات بصورة أكثر من المعتادة في المشروعات التجارية مثل المنح والمساهمات والتبرعات.

(ب) اختفاء العمليات التي ترتبط بأصحاب رأس المال في المشروعات التجارية مثل التوزيعات من الأرباح أو من رأس المال.

ـ ليس هناك خط واضح بين ما يمثل مشروعاً تجارياً وبين ما يمثل مشروعاً غير تجاري إذ أن الوضع يتوقف على مدى تواجد الخصائص الثلاثة السابقة. ففي بعض الحالات لا تتوافر الخصائص الثلاثة مجتمعة كما في حالة المشروعات الاستثمارية العادية والجمعيات التعاونية ـ استهلاكية كانت أو خلافه والتي توفر مزايا اقتصادية للأعضاء تتناسب مع مقدار ما ساهم به كل عضو. وفي بعض الحالات تتوافر هذه الخصائص جميعها كما في المؤسسات الدينية أو الخيرية والأندية الرياضية والاجتماعية ومراكز البحث العلمي. وأخيراً هناك حالات تتواجد فيها بعض الخصائص دون غيرها مثل المستشفيات والمؤسسات التعليمية الخاصة والتي قد تحصل على جزء فقط من مواردها في شكل منح وإعانات حرة. في مثل هذه الحالات الأخيرة يلزم تطبيق الأهداف الواردة بالبيان رقم (١).

ـ ينطلق تحديد الأهداف في هذا البيان من الاهتمامات المشتركة لهؤلاء الذين يقومون بتدبير الأموال اللازمة وأيضاً لهؤلاء المستفيدين Constituents أو الذين يعتمدون على ناتج هذه

التنظيمات. هذه الاهتمامات المشتركة تتركز حول تقييم قدرة وكفاءة هذه التنظيمات على تقديم خدمات إلى المستفيدين في الحاضر ومدى قدرتها على الاستمرار في تقديمها مستقبلاً.

ـ ليس هناك مؤشر واحد لتقييم الأداء في المشروعات غير التجارية على غرار مؤشر الربحية في المشروعات التجارية، ولذلك فإنه هناك حاجة إلى تطوير مقاييس مناسبة لتقييم أداء هذه التنظيمات.

ـ أن أداء المشروعات غير التجارية لا يخضع لعوامل السوق واعتبارات المنافسة المعتادة ولذلك هناك حاجة إلى إجراءات رقابية معوضة. ومن أهم هذه الإجراءات الرقابية استخدام أسلوب الموازنات ووضع قيود على الإنفاق في كل مجال من المجالات. ولذلك يلزم أن تتوفر معلومات عن مدى الالتزام والتقيد Compliance من جانب الإدارة بهذه الموازنات وبحدود الإنفاق الواردة بها.

ـ الأهداف الواردة في هذا البيان تتعلق بالتقارير ذات الغرض العام والتي تعد لخدمة المستخدمين الخارجيين الذين لا يملكون سلطة فرض احتياجاتهم من المعلومات على الإدارة.

ـ تتأثر أهداف التقارير المالية بالظروف الاقتصادية والقانونية والسياسية والاجتماعية المحيطة وهنا يلاحظ الآتي:

(أ) تتشابه ظروف عمل كل من المشروعات التجارية وغير التجارية في مجالات كثيرة. فكلاهما يقوم بإنتاج السلع والخدمات ويستخدم في سبيل ذلك موارد تتميز بالندرة النسبية.

(ب) أن الاختلاف الرئيسي يتركز في كيفية الحصول على الموارد المالية اللازمة لأداء النشاط وفي كيفية تخصيص هذه الموارد على الاستخدامات البديلة ـ ففي المشروعات غير التجارية يكون للاعتبارات غير الاقتصادية التأثير الأكبر على كل من مصادر التمويل وأوجه الاستخدام.

ـ تتأثر الأهداف بخصائص المعلومات التي يمكن أن توفرها التقارير المالية. وهنا نجد تطابقاً مع ما سبق بيانه بالنسبة للمشروعات التجارية.

ثانياً : بالنسبة لأهداف التقارير المالية فقد ورد ما يلي :

١ ـ يجب أن توفر التقارير المالية المعلومات المفيدة للذين يقومون بتدبير الموارد المالية Resource Providers سواء في الحاضر أو المستقبل (الحاليين والمرتقبين) وذلك في مجال ترشيد قراراتهم المتعلقة بتخصيص الموارد فيما بين الوحدات المختلفة. ويجدر التنبيه إلى أن الأهداف هنا هي أهداف التقارير المالية وليست أهداف متخذي القرارات، كذلك يلزم التنبيه إلى أن المعلومات في التقارير المالية هي مجرد أداة وأنها كأي أداة لا يمكن أن تكون مفيدة ما لم يكن لدى مستخدمها القدرة على الاستفادة منها والرغبة الجادة في استخدامها الاستخدام الصحيح.

٢ ـ يجب أن توفر التقارير المالية المعلومات المفيدة للذين يدبرون أو من المتوقع أن يدبروا الأموال اللازمة أو أي مستخدم آخر في تقييم الخدمات التي تقدمها الوحدة وتحديد مدى قدرتها في المستقبل على الاستمرار في تقديم هذه الخدمات. وعلى الرغم من أن عملية التقييم هذه تتعلق بالتوقعات بالنسبة للمستقبل إلا أنها تعتمد أيضاً على تقييم الأداء الذي تم في الفترات الماضية.

٣ ـ يجب أن توفر التقارير المالية المعلومات المفيدة لمدبري الأموال الحاليين والمرتقبين لتحديد مدى مقابلة الإدارة لمسئولياتهم وتقييم أدائها. وهنا يلزم التقرير بصفة خاصة عن مدى التقيد بالقيود والحدود المفروضة على استخدام الموارد سواء كان ذلك في شكل موازنات أو لوائح منظمة. كما يلزم الافصاح عن مدى نجاح الإدارة في تحقيق الأهداف بأقل تكاليف ممكنة. وهنا يجدر التنبيه إلى أن قدرة التقارير المالية محدودة في مجال فصل أداء الإدارة عن أداء الوحدة المحاسبية، وذلك نظراً لتداخل المتغيرات والأحداث ونظراً لأن تصرفات الإداريين السابقين تؤثر على الأداء الحالي كما أن تصرفات الإداريين الحاليين تؤثر على الأداء في المستقبل.

(٤) يجب على التقارير المالية أن توفر معلومات عن الموارد الاقتصادية المتاحة وعن الالتزامات القائمة على هذه الموارد وعن صافي الموارد القائمة لدى الوحدة Net Resources وأخيراً عن التغيرات التي طرأت على عناصر المجموعات الثلاثة السابقة نتيجة الأحداث

والعمليات والظروف التي تحققت خلال الفترة. فالمعلومات عن الموارد والالتزامات وصافي الموارد تفيد في تحديد مواطن الضعف والقوة في تقدير التدفقات النقدية المتوقعة من وإلى الوحدة المحاسبية.

٥ ــ يجب أن توفر التقارير المالية معلومات مفيدة لتقييم الأداء الدوري للوحدة المحاسبية. ولتحقيق ذلك يجب الإفصاح عن التغيرات التي تحققت في صافي الموارد خلال الفترة وبشكل يبرز مقدار المجهودات المبذولة والإنجازات المحققة. وفي هذا الشأن يعتبر أساس الاستحقاق الأساس الملائم لقياس التغيرات الموجبة والسالبة في موارد الوحدة In-flows and Outflows وذلك لأن هذا الأساس يركز على العمليات التي أدت إلى حدوث التدفقات النقدية وليس على هذه التدفقات كما حدثت فعلاً. ومن ناحية أخرى نجد أن مقابلة الإيرادات بالمصروفات قد لا يكون ملائماً لتقييم المجهودات والإنجازات، ذلك لأن تقييم الأداء في الوحدات غير التجارية يتطلب التعبير عن المجهودات في شكل مدخلات مستنفذة في تحقيق برامج محددة.

٦ ــ يجب أن توفر التقارير المالية معلومات مفيدة للتعرف على مصادر الحصول على النقدية وغيرها من الموارد وكذلك أوجه استخدام هذه الموارد. مثل هذه المعلومات تساعد كثيراً في تحديد درجة السيولة التي تتمتع بها الوحدة وإمكانيات مواجهة أي إعسار مالي محتمل.

٧ ــ يجب أن توفر التقارير المالية معلومات تتعلق بأي ايضاحات أو ملاحظات ترى إدارة الوحدة أنها تساعد مستخدمي التقارير في اتخاذ قراراتهم وفي تفهم طبيعة المعلومات المالية التي تتضمنها هذه التقارير.

وفي ختام هذه المناقشة لأهداف التقارير المالية يجب التنبيه إلى أنه هناك أوجه اتفاق كثيرة بين الأهداف الواردة في البيان رقم (١) وتلك الواردة في البيان رقم (٤). فكلا المجموعتين من الأهداف تعتمدان على فلسفة أساسية وهي أن التقارير المالية يجب أن تؤسس على فكرة منفعتها في مجال اتخاذ القرارات. وفعلاً نجد أن الاختلاف في الأهداف الخاصة بالمشروعات التجارية والأهداف الخاصة بالوحدات غير التجارية يقتصر على طريقة الصياغة

وعلى المصطلحات المستخدمة. فمثلاً تستخدم «صافي الموارد الاقتصادية» بدلاً من «حقوق الملكية»، وكذلك «التدفقات الداخلة والخارجة بدلاً من المصروفات والإيرادات وكذلك تستخدم «الجهات التي تقوم بتدبير الأموال» بدلاً من المستثمرين والدائنين. وهكذا.

ولعل هذا التشابه الكبير في الأهداف هو الذي دفع مجلس معايير المحاسبة الأمريكي إلى الوصول إلى نتيجة هامة وهي أنه في الإمكان وضع إطار مفاهيمي واحد يصلح لكافة الوحدات المحاسبية وبغض النظر عن اختلاف طبيعة النشاط الذي تقوم به:

«.. The board has concluded that it is not necessary to develop an independent conceptual framework for any particular category of entities».[1]

أيضاً يجدر الإشارة هنا إلى أنه نتيجة لأوجه الشبه هذه قام مجمع المحاسبين والمراجعين القانونيين باستراليا بإصدار بيان عن أهداف التقارير المالية يصلح للتطبيق في كل من الوحدات التجارية وغير التجارية. وقد جاءت الأهداف في هذا التقرير على النحو التالي[2]:

١ ـ إن الهدف الأساسي من التقارير المالية هو توفير المعلومات اللازمة لمستخدمي هذه التقارير فيما يتعلق باتخاذ وتقييم القرارات Making and Evaluating Decision الخاصة بتخصيص الموارد الاقتصادية. هذا ويتكون مستخدمو التقارير المالية من الفئات التالية:

(أ) مدبرو الموارد Resource Providers.

(ب) المستفيدون من ناتج المنشأة ـ العملاء في المشروع التجاري والأعضاء في الوحدات غير التجارية.

(جـ) الجهات المسئولة عن الإشراف والمتابعة Review and Oversight.

٢ ـ على إدارة المنشأة إعداد التقارير المالية ذات الغرض العام بطريقة تساعد على إخلاء مسئوليتها Accountability.

٣ ـ يجب أن تفصح التقارير المالية عن المعلومات اللازمة لخدمة المجالات الآتية:

(أ) تقييم الأداء Assessment of Performance.

---

(1) SFAC No 4 i bid P. 4109 (Highlights).

(2) Austrdian Accounting Research Foundation, Proposed Statement of Accounting Concepts, «Objective of Financial Reporting», December, 1987.

(ب) تقييم المركز المالي Assessment of Financial Position .

(جـ) تقييم التمويل والاستثمار Assessment of Financing and Investing .

(د) تقييم مدى التقيد بالحدود والقوانين واللوائح المنظمة Assessment of Compliance .

المبحث الثاني

المفاهيم الخاصة بطبيعة الوحدة المحاسبية

الوحدة المحاسبية هي دائرة نشاط معين يلزم اخضاعه للمنهج المحاسبي. ومن المعروف أن الوحدة المحاسبية تختلف طبيعتها من عدة وجوه. فمن حيث الشكل التنظيمي أو القانوني هناك المشروعات الفردية وشركات الأشخاص وشركات الأموال، ومن حيث النطاق قد تتمثل الوحدة المحاسبية في مجرد اعتماد من المال Fund مخصص لغرض معين كما في حالة الوحدات الإدارية الحكومية أو قد تتمثل في فرع أو قسم من أقسام المنشأة أو مجموعة من الشركات القابضة والتابعة تحت سيطرة إدارة موحدة، أو قد تتمثل في الاقتصاد القومي في مجموعة كما في حالة المحاسبة القومية. كذلك قد تختلف الوحدة المحاسبية من حيث الهدف الذي تسعى إلى تحقيقه فهناك وحدات تهدف إلى تحقيق أقصى أرباح ممكنة وأخرى تهدف إلى تحقيق أقصى إيرادات ممكنة كما أنه هناك وحدات لا تهدف إلى تحقيق الربح أو أي أهداف إقتصادية أخرى.

ونتيجة لتعدد خصائص الوحدة المحاسبية على هذا النحو نجد تعدداً في المفاهيم الخاصة بها. ويمكن حصر هذه المفاهيم في ثلاثة مفاهيم أساسية هي: مفهوم حقوق الملكية Proprietorship، مفهوم الشخصية المعنوية Entity Concept، ومفهوم الاعتمادات أو الأموال المخصصة Fund Concept. وفيما يلي نتناول هذه المفاهيم الخاصة بطبيعة الوحدة المحاسبية وأهم النتائج المحاسبية التي تترتب عن كل مفهوم.

- مفهوم حقوق الملكية: ابتداء يجب التنبيه إلى أنه ليس هناك خلاف بين وجهات النظر على أن للوحدة المحاسبية شخصية مستقلة ولكن الاختلاف يدور حول طبيعة هذه الشخصية. فطبقاً لمفهوم حقوق الملكية تعطي الأهمية لعنصر الملكية باعتبار أن ذلك هو جوهر

المشروع والمحور الأساسي لمدى نجاحه واستمراره. ولقد ظهرت وجهة النظر هذه منذ القرن التاسع عشر إذ كان الشكل التنظيمي الغالب للمشروعات هو المنشأة الفردية أو شركات الأشخاص(١). ولا شك أن في مثل هذه التنظيمات يلزم التفرقة بين ملاك المشروع وبين المقرضين وذلك من حيث طبيعة العلاقة التي تربط كل منهم بالوحدة المحاسبية، فالفريق الأول تربطه علاقة ملكية ويتم توجيه النشاط بما يحقق مصالحهم الشخصية أما الفريق الثاني فتربطه فقط علاقة مديونية ودائنية. ولذلك يرى مؤيدوا هذا المفهوم أنه يجب تفسير الظواهر المحاسبية بما يتفق مع وجهة نظر أصحاب المشروع.

وفيما يلي أهم النتائج التي تترتب على الأخذ بمفهوم حقوق الملكية:

أولاً : بالنسبة للأصول: تعتبر الأصول ملكاً لصاحب ـ أصحاب ـ المشروع وليست ملكاً للمشروع.

ثانياً : بالنسبة للخصوم: تعتبر الخصوم التزامات على صاحب ـ أصحاب ـ المشروع وليست التزامات على المشروع. كما أن مسئولية أصحاب المشروع في هذا الصدد مسئولية غير محدودة ولا تقتصر على رأس المال المستثمر.

ثالثاً : بالنسبة لمعادلة الميزانية: في معادلة الميزانية يكون التركيز على حقوق أصحاب المشروع ولذلك فهي ـ الميزانية ـ تأخذ الشكل التالي:

[حقوق الملكية (رأس المال) = مجـ الأصول - مجـ الخصوم]

رابعاً : بالنسبة للإيرادات: تمثل الإيرادات عناصر موجبة في حساب رأس المال (صافي الأصول) وهو الحساب الذي يمثل حقوق الملكية.

خامساً : بالنسبة للمصروفات: تمثل المصروفات عناصر سالبة في حساب رأس المال (صافي الأصول) وهو الحساب الذي يمثل صاحب ـ أصحاب ـ المشروع أو حقوق الملكية.

سادساً : بالنسبة لنتائج الأعمال: يتم تحديد نتائج الأعمال على أساس أن الدخل يمثل صافي الزيادة في حقوق أصحاب المشروع. ولذلك عادة ما يتم تحديد نتائج الأعمال عن طريق مقارنة المركز المالي في بداية ونهاية الفترة المحاسبية وهو ما يعرف بأسلوب

(1) Michael Chatfield, A History of Accounting thought, the Dryden Press, 1974, P. 220.

الميزانيات في تحديد الدخل الدوري Balance Sheet Oriented.

وجدير بالذكر أن الربح طبقاً لوجهة نظر أصحاب المشروع هو ربح شامل وهو ما يفسر لنا أن أسلوب تحديده يكون عن طريق جرد أصول وخصوم المشروع في أول وفي نهاية الفترة المحاسبية. ذلك لأن الاشراف المباشر لصاحب المشروع ومعرفته بتفاصيل النشاط أولاً بأول يجعله في غنى عن اتباع طرق متقدمه في قياس نتائج الأعمال. ومن المعروف أن الربح الشامل يشمل كل ما يؤدي إلى زيادة صافي حقوق أصحاب المشروع وسواء كانت هذه الزيادة نتيجة تحمل مسئولية النشاط أو كانت ربحاً قدرياً ناتجاً عن تغير الظروف الاقتصادية العامة.

فالأرباح طبقاً لمفهوم حقوق الملكية هي الأرباح الصافية أياً كان مصدرها وبعد تغطية كافة عناصر التكاليف (الخصومات) الأخرى وبصفة خاصة الفائدة التي قد تتحملها المنشأة نتيجة الاقتراض من الغير وكذلك أي ضرائب تستحق على هذه الأرباح (ضريبة الدخل). وترتيباً على ما سبق تعتبر توزيعات الأرباح في حكم المسحوبات وهي بهذا تؤدي إلى تخفيض حقوق الملكية نتيجة تعامل صاحب رأس المال مع المشروع. كذلك يلاحظ أن مفهوم حقوق الملكية إذا ما طبق في تقويم استثمارات القابضة لدى التابعة فإنه يلزم أن تظهر هذه الاستثمارات في ميزانية القابضة مقومة على أساس التكلفة مضافاً إليها نصيب القابضة في الأرباح التي تحققها التابعة خلال الفترة وبعد خصم التوزيعات التي تم إقرارها. أي أنه طبقاً لوجهة نظر أصحاب المشروع يفضل اتباع طريقة حقوق الملكية Equity Method على طريقة التكلفة Cost Method كأساس لتقييم الاستثمارات طويلة الأجل في أوراق مالية.

وهناك رأي يعتبر مفهوم حقوق الملكية قاصراً على حملة الأسهم العادية فقط. طبقاً لهذه النظرة الأخيرة يعتبر أصحاب المشروع الحقيقيون هم أولئك الذين تكون لهم الحقوق المتبقية Residual Equity بعد استبعاد كافة الحقوق الأخرى التي تتميز بأولويات معينة على نتائج الأعمال أو على أصول المشروع[1] وعلى ذلك فإنه طبقاً لهذا التفسير تكون صيغة معادلة الميزانية على النحو التالي:

---

(1) George J. Staubus, «The Residual Equity Point of View in Accounting», The Accounting Review, July 195 a, P.12.

[الحقوق المتبقية = مجـ الأصول - مجـ الالتزامات (بما في ذلك الأسهم الممتازة)]. كذلك نجد أنه طبقاً لهذا الرأي تعتبر توزيعات الأرباح على الأسهم الممتازة ضمن عناصر التكاليف الواجب خصمها ولذلك فإنه ليس هناك أرباح صافية إلا بعد تغطية هذه التوزيعات من إيرادات الفترة. إلا أنه يمكن القول أن هذا التفسير الأخير لا يعتبر تفسيراً شائعاً وأن التفسير الذي له قبول عام بين المحاسبين هو ذلك التفسير الذي يدخل كل من حمله الأسهم العادية وحملة الأسهم الممتازة ضمن مجموعة حقوق الملكية.

٣ - مفهوم الشخصية المعنوية: طبقاً لهذا المفهوم ينظر إلى المشروع من زاوية أنه شخصية معنوية ذات وجود قانوني قائم بذاته بمعنى أن لـه ذمة مالية يمكنها التقاضي والتملك بصورة منفصلة عن الذمة المالية الخاصة المستثمرين. ومن المعروف أن هذه الشخصية المعنوية المستقلة هي مجرد حيلة Fiction قانونية قصد من ورائها تسهيل نشاط الشركات وبصفة خاصة الشركات المساهمة. وعلى ذلك نجد أن جوهر المشروع هو مجموعة الأصول أو الموارد التي تتوفر له لاستخدامها في تحقيق النشاط وسواء توفرت هذه الموارد من قبل الملاك أو المقرضين. والحقيقة أنه لم يعد هناك خط فاصل بين حملة الأسهم وبين حملة السندات. فالساهم الآن أصبح يتوقع عائداً ثابتاً ومنتظماً على استثماراته مثله في ذلك مثل حملة السندات. أضف إلى ذلك أنه هناك حالياً أوجه شبه كثيرة بين المساهمين وأصحاب القروض طويلة الأجل وذلك من حيث درجة المخاطرة التي يتعرضون لها أو من حيث طبيعة حقوقهم في الأرباح وفي أصول الوحدة المحاسبية.

ومن ناحية أخرى، نجد أن تجزئة رأس المال المملوك والمقترض وسهولة تداول هذه الحقوق في سوق الأوراق المالية قد أدى إلى كثرة عدد الأشخاص أصحاب المصلحة في الوحدة المحاسبية كما أن هويتهم أصبحت في تغير مستمر من وقت لآخر الأمر الذي يجعل قيامهم جميعاً بمهام الإدارة أمراً مستحيلاً. ومن هنا برزت أهمية الإدارة وذلك من حيث انفصال إراداتها عن إرادة أصحاب الاستثمارات ومن حيث الدور الرئيسي الذي تقوم به في توجيه موارد الوحدة المحاسبية.

ولقد ساد مفهوم الشخصية المعنوية في الفكر المحاسبي منذ أوائل القرن العشرين حيث

أصبحت شركات الأموال تمثل النمط التنظيمي الغالب للوحدات الاقتصادية[1]. ففي مثل هذه الوحدات الاقتصادية يستوى رأس المال المقترض مع رأس المال المملوك من حيث فاعليته وتأثيره على النشاط الجاري وأن جوهر المشروع يتركز حول إدارته وما تتمتع به من إرادة منفصلة تحركها مصالح واهتمامات جماعية أو مشتركة وليس مجرد اهتمامات ومصالح أصحاب رأس المال أو المستثمرين بصفة عامة.

وهكذا نجد أن مفهوم الشخصية المعنوية يأخذ بوجه نظر الإدارة، وفيما يلي أهم النتائج التي تترتب على الأخذ بهذا المفهوم:

أولاً : بالنسبة للأصول: تعتبر الأصول أموال أو موارد يمكن للمشروع استخدامها في تحقيق نشاطه. هذه الأصول ملك للمشروع باعتباره شخصية معنوية وأن أصحاب المشروع لهم مجرد حق على هذه الأصول متمثلاً في الأرباح عند تقريرها أو في قيمة التصفية عند الإنقضاء وبعد الوفاء بالحقوق الأخرى. وعليه فالأصول تمثل الضمان لحقوق كل من أصحاب المشروع (حملة الأسهم) والمقرضين (الدائنين وحملة السندات).

ثانياً : بالنسبة للخصوم: تعتبر الخصوم التزامات على المشروع ولا يمكن الرجوع بها على الأموال الخاصة بأصحاب المشروع (حملة الأسهم). ويلاحظ هنا أن مفهوم الخصوم طبقاً لوجهة نظر الشخصية المعنوية هو مفهوم شامل بمعنى أنه يتضمن جميع مصادر الأموال المستثمرة في المشروع - رأس المال المملوك ورأس المال المقترض - وذلك على أساس أن كل من المساهمين وحملة السندات أصحاب حقوق في ذمة المشروع.

ثالثاً : بالنسبة لمعادلة الميزانية: تعتبر معادلة الميزانية تعبيراً عن وجهة نظر الإدارة باعتبارها وكيلاً عن كافة أصحاب الحقوق في المشروع. من وجهة نظر الإدارة يجب إظهار إجمالي الأموال المستثمرة في المشروع من ناحية ومصادر تمويل هذه الاستثمارات من ناحية أخرى. وعليه تأخذ معادلة الميزانية الشكل التالي:

(1) Wilian A. Paton, Accounting Theory, Accounting Studies press, Limited, reissued 1962, pp. 50 - 89.

مجـ الأصول = مجـ الحقوق (بما في ذلك الالتزامات)

أو

مجـ الأصول = مجـ الخصوم

أو

أوجه استخدام الأموال = مصادر الأموال

رابعاً : بالنسبة للإيرادات: تمثل الإيرادات قيمة الإنجازات المحققة نتيجة الجهود التي بذلت في سبيل تحقيق أهداف المشروع. وعلى ذلك تتكون الإيرادات من القيم المالية التي تستحق للمشروع نظير تأدية خدماته أو بيع منتجاته للغير. فهي تدفقات دخلية موجبة وليست مجرد تغيرات بالموجب في حساب رأس المال.

خامساً : بالنسبة للمصروفات: تمثل المصروفات تكلفة الحصول على الإيرادات بمعنى أنها مقاييس مالية للتعبير عن المجهودات التي بذلت في سبيل تحقيق إيرادات فترة معينة. وعلى ذلك نجد أنه هناك علاقة سببية بين المصروفات والإيرادات وبحيث لا يمكن الحصول على الأخيرة إلا بمقدار ما نتحمله من الأولى. فهي تدفقات دخلية سالبة وليست مجرد تغيرات بالسالب في حساب رأس المال.

سادساً : بالنسبة لنتائج الأعمال: يتم تحديد نتائج الأعمال عن طريق مقابلة الإيرادات بالمصروفات Matching في قائمة الدخل وليس عن طريق مقارنة صافي الأصول في تاريخين متعاقبين. السبب في ذلك هو أن الهدف من قياس نتائج الأعمال لم يعد مجرد تحديد مقدار ما تحقق من تغير في حقوق أصحاب المشروع، وإنما أصبح الهدف هو الحكم على مدى كفاءة الإدارة في استثمار الأموال الموكلة إليها من قبل المستثمرين بفئاتهم المختلفة، مساهمين ومقرضين. إن منهج تحديد نتائج الأعمال عن طريق مقابلة الايرادات بالمصروفات يمكننا من تحديد التغير في صافي أصول المشروع وفي نفس الوقت يوضح مصادر هذه النتيجة ومدى فاعلية المجهودات التي بذلت في سبيل تحقيقها.

٢-١-٣ وتجدر الإشارة هنا إلى أنه هناك العديد من الممارسات المحاسبية التي تعتمد في تأصيلها العلمي على اختيارنا لمفهوم معين من مفاهيم الوحدة المحاسبية. فمن المعروف أن وجهة نظر

أصحاب المشروع تعطي الأولوية من حيث الاهتمام لقائمة المركز المالي في حين أن وجهة نظر الشخصية المعنوية تعني بقائمة الدخل وقياس نتائج الأعمال حتى ولو كان ذلك على حساب التحديد السليم لعناصر الميزانية. وترتيباً على ذلك يعتبر استخدام طريقة الوارد أخيراً يصرف أولاً Lifo أكثر اتفاقاً مع مفهوم الشخصية المعنوية وذلك لأنها تؤدي إلى قياس أفضل للدخل الدوري في حين أن طريقة الوارد أولاً يصرف أولاً FIFO تعتبر أكثر اتفاقاً مع وجهة نظر أصحاب المشروع (حقوق الملكية) وذلك لأنها تحقق لنا قيماً لعناصر الأصول في قائمة المركز المالي أكثر تعبيراً عن القيم الجارية. أيضاً يلاحظ أن أعداد القوائم المالية الموحدة وإظهار حقوق الأقلية ضمن أصحاب الحقوق يمكن تبريره على أساس مفهوم الشخصية المعنوية والذي يمكن من خلاله النظر إلى الشركة القابضة ومجموعة الشركات التابعة على أنها شخصية اقتصادية مستقلة.

وفيما يتعلق بأساس تقويم الأصول يمكن القول أن وجهة نظر أصحاب المشروع تتفق أكثر مع استخدام القيم الجارية في حين أن وجهة نظر الشخصية المعنوية تعتبر أكثر اتفاقاً مع أساس التكلفة الأصلية (التاريخية) Original Cost وذلك لأن هذه الأخيرة تعبر عن المسئولية القانونية (التعاقدية) للإدارة تجاه أصحاب الحقوق. وامتداداً لهذا الفكر، هناك من يفسر مفهوم الشخصية المعنوية تفسيراً تنظيمياً بحتاً وبحيث ينظر إلى الإدارة على أنها أكثر من مجرد وكيل عن المستثمرين وإنما هي أيضاً إرادة مستقلة ومتميزة تعمل على تحقيق مصالح واهتمامات جماعية أو مشتركة Group Interest، وتعرف وجهة النظر هذه بمفهوم القيادة Commander Theory[1]. طبقاً لهذا المفهوم تعتبر القوائم المالية مجرد وسيلة لإخلاء مسئولية الإدارة Stewardship وأنه ليس من الضروري التعرض لمشكلة الملكية وهل هي لأصحاب المشروع أم للمشروع باعتباره شخصية معنوية.

ولعل من أهم النتائج التي تترتب على الأخذ بمفهوم معين من مفاهيم الوحدة المحاسبية هو ذلك الأثر الناتج على مفهوم الربح (الدخل) المحاسبي وعلى تحديد العناصر المكونة لهذا الربح. ولقد سبق أن أوضحنا أن مفهوم حقوق الملكية قد يقصد به أصحاب الأسهم عادية

(1) Lous Goldberg. An Inquirng into the nature of Accounting. A A A Monograph No. 7. 1965, p 162.

وممتازة وقد يقصد به فقط أصحاب الحقوق المتبقية، وأن هذا الاختلاف له تأثير على مفهوم الربح المحاسبي ومكوناته. فالربح من وجهة نظر حملة الأسهم أشمل من مفهوم الربح من وجهة نظر أصحاب الحقوق المتبقية وذلك لأنه طبقاً لهذا المفهوم الأخير تعتبر توزيعات الأسهم الممتازة تكلفة ولذلك يلزم استنزالها قبل الوصول إلى رقم الربح الصافي.

ومن ناحية أخرى، قد يتسع مفهوم حقوق الملكية بحيث يشمل المستثمرين بصفة عامة، وسواء كانوا حملة أسهم عادية أو حملة أسهم ممتازة أو حملة سندات أو أصحاب قروض أخرى طويلة الأجل. طبقاً لوجهة النظر هذه Investors Income يعتبر الربح المحاسبي أكثر شمولاً لأنه يتم التوصل إليه قبل خصم فوائد السندات والفوائد على أي قروض طويلة الأجل وذلك لأن هذه الفوائد تعتبر توزيعاً للربح وليست من عناصر المصروفات.

وهناك رأي آخر يعتبر ضرائب الدخل توزيعاً للربح حكمها في ذلك حكم التوزيعات على الأسهم العادية أو الأسهم الممتازة والفوائد على السندات وعلى القروض طويلة الأجل. طبقاً لهذا الرأي يجب أن ينظر إلى الربح من وجهة نظر إدارة المنشأة باعتبارها ذات إرادة مستقلة عن باقي الأطراف التي تمثل أصحاب الحقوق أو الأنصبة في الأرباح الدورية. أي أن الربح هنا هو ربح للمنشأة Enterprise Income ولا يمثل أي من الأطراف ذات الحقوق أو المصلحة في هذه الأرباح.

وأخيراً نجد أن من أشمل التفسيرات لمفهوم الشخصية المعنوية وجهة النظر التي تركز على المنشأة ككل وليس على الإدارة أو أي من الأطراف ذات الاهتمام في ربحيتها. طبقاً لهذا المفهوم Enterprise Theory ينظر إلى الوحدة المحاسبية على أنها تنظيم اجتماعي يسعى لتحقيق مصالح أطراف عديدة تتمثل في الملاك، المقرضين، الحكومة، العاملين، الإدارة والمجتمع بصفة عامة. وواضح أن هذا المفهوم يعتبر نواة المحاسبة عن المسئولية الاجتماعية وتظهر أهميته بصفة خاصة في المشروعات كبيرة الحجم وهي الصفة الغالبة للوحدات الاقتصادية في الوقت الحالي. ومن النتائج الرئيسية لهذا التفسير الشامل لمفهوم الشخصية المعنوية هو أن الربح المحاسبي يجب أن يكون معبراً عن القيمة المضافة الناتجة عن النشاط الدوري للوحدة المحاسبية. ومن المعروف أن القيمة المضافة هي كل ما يتولد عن تضافر عوامل الإنتاج:

العمل، رأس المال، التنظيم. أي أن القيمة المضافة هي القيمة المتبقية بعد خصم كل ما يمثل استخداماً وسيطاً في شكل مواد خام وسلع وخدمات مشتراة من خارج الوحدة المحاسبية.

وعلى ذلك نجد أن مكونات القيمة المضافة تتحدد فيما يلي:

(١) عائد العمل متمثلاً في المرتبات والأجور والمكافآت لكافة العاملين بالمنشأة.

(٢) عائد استخدام الأصول الرأسمالية متمثلاً في الأرباح والفوائد والإيجار.

وتوضح لنا القائمة في الصفحة التالية أثر مفاهيم الوحدة المحاسبية السابق ذكرها على مفهوم الربح المحاسبي.

مفهوم الاعتمادات أو الأموال المخصصة: يعتبر مفهوم الاعتمادات أو الأموال المخصصة التفسير المناسب لطبيعة الوحدات الإدارية التي تمثل الجهاز الإداري الحكومي للدولة. فمن المعروف أن الوحدة الإدارية ليس لها شخصية معنوية مستقلة بدليل أن أي فائض أو عجز في أموال الوحدة لا يرحل إلى الفترات المقبلة وإنما يتم تسويته عن طريق الخزانة العامة للدولة. كذلك ليس للوحدة الإدارية رأس مال بالمفهوم التجاري المألوف وليس هناك علاقة سببية بين إيراداتها ومصروفاتها. ومن ناحية أخرى لا تخضع الوحدات الإدارية في مزاولة نشاطها للاعتبارات الاقتصادية وإنما نجد أن هذا النشاط مقيد بالقوانين واللوائح التي تحكمه وتضمن صيانة المال العام.

ونتيجة لكل ذلك ظهرت وجهة النظر الثالثة هذه ـ الاعتمادات أو الأموال المخصصة ـ للوحدة المحاسبية والتي طبقاً لها ينظر للوحدة على أنها مجموعة من الأموال أو الاعتمادات تم تخصيصها لتحقيق نشاط أو غرض محدد. وفيما يلي أهم النتائج التي تترتب على الأخذ بمفهوم الأموال المخصصة:

أولاً : بالنسبة لطبيعة الوحدة المحاسبية: طبقاً لهذا المفهوم تعرف الوحدة المحاسبية على أنها مجموعة من الأموال المخصصة لتأدية نشاط معين طبقاً لقيود محددة على قيمة كل مصروف ومجال إنفاقه. فالوحدة المحاسبية طبقاً لهذا المفهوم ليست شخصية معنوية مستقلة كما أنها ليست مجموعة من الأشخاص تسعى لتحقيق أهداف ذاتية إنما هي مجرد اعتماد مالي.

على مفهوم الربح (الدخل) المحاسبي والعناصر التي يتكون منها[1]

مفهوم الربح	العناصر المكونة للربح	وجهة النظر المأخوذ بها
(١) القيمة المضافة Value added	قيمة نواتج المنشأة من السلع والخدمات مخصوماً منها قيمة السلع والخدمات المشتراة من منشأة أخرى.	العمال، الملاك، المقرضون والحكومة.
(٢) ربح المنشأة Enterprise Net Income	زيادة الإيرادات والمكاسب عن المصروفات والخسائر المختلفة لا تشمل المصروفات العناصر الآتية: الفوائد، ضرائب الدخل، وكافة التوزيعات على حملة الأسهم.	حملة الأسهم والسندات، المقرضون والحكومة.
(٣) ربح المستثمرين Net Income to Investors	هو عبارة عن ربح المنشأة مخصوماً منه ضرائب الدخل.	حملة الأسهم وحملة السندات وأصحاب القروض طويلة الأجل.
(٤) ربح المساهمين Net Income to Share-holders	هو عبارة عن ربح المستثمرين مخصوماً منه الفائدة على السندات والقروض طويلة الأجل.	حملة الأسهم عادية وممتازة.
(٥) الربح لأصحاب الحقوق المتبقية Net Income to residual equity holders	هو عبارة عن ربح المساهمين مخصوماً منه توزيعات الأرباح على حملة الأسهم الممتازة.	حملة الأسهم العادية الحاليين والمرتقبين.

(1) Eldon S. Hendriksen, Accounting Theory, Op. cit, 1982, p. 166-167.

ثانياً : بالنسبة للأصول: الأصول هي مجموعة من الموارد المعتمدة للوحدة لاستخدامها في مجال محدد. فهي تمثل مجموعة من الإيرادات التي تم التصريح للوحدة بتحصيلها خلال فترة معينة.

فأصول الوحدة الإدارية عبارة عن الإيرادات المستحقة لها وهي بهذا ليست موجودات فعلية يمتلكها أصحاب المشروع أو المشروع باعتباره شخصية معنوية مستقلة.

ثالثاً : بالنسبة للخصوم: طبقاً لمفهوم الأموال المخصصة تتمثل خصوم الوحدة الإدارية في الاعتمادات المحددة لكافة مجالات الإنفاق المختلفة. فهي مصروفات مستحقة خلال الفترة المحاسبية وفقاً للقيود الموضوعة على قيمة كل مصروف ومجال إنفاقه. وترتيباً على ذلك تمثل الخصوم قيوداً على استخدام أصول الوحدة الإدارية وذلك في صورة اعتمادات محدودة لا يجوز بأي حال تجاوزها، كما لا يجوز الإنفاق من اعتماد معين على مجالات تقع خارج نطاق الاعتماد. فالخصوم هنا ليست مجرد التزامات مالية على أصحاب المشروع أو على أصوله تجاه الغير.

رابعاً : بالنسبة لمعادلة الميزانية: من التعريف السابق لكل من الأصول والخصوم تكون معادلة الميزانية على النحو التالي:

الإيرادات المقرر تحصيلها (ايرادات مستحقة)	=	الاعتمادات المخصصة لأوجه الانفاق (مصروفات مستحقة)
	أو	
الأموال المخصصة للوحدة المحاسبية	=	القيود المحددة لكيفية استخدام الأموال

وهكذا نجد أنه ليس لدينا قائمة مركز مالي بالمعنى المحاسبي المألوف وإنما تعتبر الميزانية مشروع أو برنامج عمل تم التعبير عنه في صورة مالية، ولذلك هي أقرب ما تكون إلى موازنة تخطيطية منها إلى كونها ميزانية.

خامساً : بالنسبة للإيرادات والمصروفات: تمثل إيرادات الوحدة ذلك الجزء الذي تم تحصيله من الإيرادات المقررة في الميزانية. أما المصروفات فتمثل ذلك الجزء الذي تم إنفاقه

فعلاً من الاعتمادات المخصصة. فهي تدفقات نقدية من الوحدة المحاسبية وإليها ودون أي ارتباط سببي فيما بينهما.

سادساً: بالنسبة لنتائج الأعمال: يركز مفهوم الأموال المخصصة اهتمامه في مجال تحديد نتائج الأعمال على مدى التزام الوحدة المحاسبية وتقيدها Compliance بالحدود المقررة في استخدام الموارد المخصصة طبقاً للاعتمادات المقررة. (الحدود المقررة للتحصيل والإنفاق).

وهكذا نجد أن مفهوم الأموال المخصصة يعتبر أنسب المفاهيم بطبيعة الوحدات الإدارية الحكومية وكذلك الوحدات التي لا تهدف بصفة عامة لتحقيق الربح. أيضاً هناك مجال لاستخدام هذا المفهوم في الوحدات التجارية وبصفة خاصة في المجالات التي يصعب فيها تشخيص Personalizatiopn الوحدة المحاسبية (سواء شخصية أصحاب المشروع أو شخصية معنوية)، كما في حالة مخصصات الأصول الثابتة أو مخصصات معاشات العاملين وكذلك بالنسبة للفروع والأقسام داخل الوحدات المحاسبية.

وفي ختام هذا الجزء عن مفاهيم الوحدة المحاسبية يجدر بنا القول أن هذا التعدد في المفاهيم يعتبر من الأمور المرغوب فيها علمياً وذلك نظراً لتعدد التطبيقات وتنوع وحدات النشاط. فبالنسبة للمشروعات الفردية وشركات الأشخاص نجد أن المفهوم الملائم هو مفهوم حقوق الملكية في حين أن المفهوم الملائم في شركات الأموال هو مفهوم الشخصية المعنوية (الاعتبارية) وأخيراً نجد أن مجال تطبيق مفهوم الأموال المخصصة هو في الوحدات الإدارية الحكومية وأيضاً تلك الوحدات غير الحكومية التي لا تهدف إلى تحقيق الربح.

القيمة المضافة على مستوى الوحدة: ذكرنا فيما سبق أنه يمكن التوسع في مفهوم الوحدة المحاسبية بحيث تشمل كافة الأطراف التي تساهم في تحقيق النشاط الإنتاجي. ويعرف عندئذ النشاط طبقاً لهذا الاتجاه بمفهوم القيمة المضافة Value added. وتمثل قائمة القيمة المضافة أحد الاتجاهات الحديثة في تقييم أداء الوحدة المحاسبية. وتعتبر قائمة القيمة المضافة أداة لتقييم أداء الوحدة المحاسبية من وجهة نظر الاقتصاد القومي (National ormacro point of) وذلك لأنها تعطينا مؤشراً لمدى مساهمة الوحدة المحاسبية في خلق الدخل والناتج القومي. ولقد صدرت توصية مجمع المحاسبين القانونيين بانجلترا في عام ١٩٧٥ باعتبار قائمة القيمة المضافة أحد القوائم المالية الأساسية التي يلزم إعدادها بصورة دورية. ويوضح الشكل في

الصفحة التالية نموذج للقائمة المقترحة.

وإعداد قائمة القيمة المضافة لا يمثل عبئاً إضافياً على النظام المحاسبي المعتاد، إذ أن تحديد هذه القيمة على مستوى الوحدة المحاسبية لا يتطلب في أغلب الأحوال سوى إعادة تبويب للبيانات الموجودة أصلاً في قائمة الدخل التقليدية. وبدارسة عناصر القائمة المقترحة يتضح لنا أنها مكونة من قسمين:

١ ـ القسم الأول ويوضح كيفية تحديد القيمة المضافة.

٢ ـ القسم الثاني ويوضح كيفية توزيع ـ الأنصبة ـ هذه القيمة على الأطراف المساهمة في النشاط.

ومن المعروف أن القيمة المضافة تتحدد بناء على المعادلة التالية:

القيمة المضافة = قيمة الناتج الكلي − قيمة المستلزمات السلعية والخدمية المشتراة من المشروعات الأخرى.

ولما كانت المستلزمات السلعية والخدمية المشتراة من المشروعات الأخرى تمثل عناصر الناتج الوسيط Intermediate Product، أي ذلك الناتج الذي يعالج كتكاليف إنتاج خلال نفس الفترة، فإننا نجد أن القيمة المضافة ما هي إلا مقدار مساهمة كافة عوائد عوامل الإنتاج في نشاط الوحدة خلال الفترة المحاسبية، أي أن القيمة المضافة عبارة عن إجمالي عوائد عوامل الإنتاج المستخدمة خلال الفترة، وهي بذلك تتكون من الأنصبة الآتية:

١ ـ عائد العمالة من أجور ومرتبات ومزايا عينية ومالية مختلفة.

٢ ـ عائد الملكية وهو يشمل:

(أ) عائد ملكية العقارات ممثلاً في الإيجارات المدينة (صافي).

(ب) عائد ملكية رأس المال ممثلاً في الفئنة على الأموال المقترضة.

(جـ) عائد التنظيم وتحمل مسئولية النشاط ممثلاً في الأرباح الموزعة وغير الموزعة.

فالمعلومات التي ترد في قائمة الدخل التقليدية يمكن وضعها في صورة معادلة وذلك على النحو التالي:

قائمة القيمة المضافة[1]

		العام الحالي (بآلاف الجنيهات)		العام السابق (بآلاف الجنيهات)
المبيعات		١٠٣,٩		١٠٢,٤
- مستلزمات مشتراة من الغير (سلع وخدمات)		٦٧,٦		٧٢,٢
القيمة المضافة		٣٦,٣		٣٠,٢
توزيعات القيمة المضافة				
للعاملين: (أجور، رواتب، مزايا)		٢٥,٩		١٧,٣
لأصحاب الأموال:				
فائدة على القروض	٠,٨		٠,٦	
توزيعات على المساهمين	٠,٩		٠,٩	
		[illegible]		١,٥
للحكومة				
ضريبة الدخل		٣,٩		٣,١
للتمويل الذاتي:				
استهلاك	٢,٠		١,٨	
أرباح مرحلة	٢,٨		٦,٥	
		٤,٨		٨,٣
القيمة المضافة		٣٦,٣		٣٠,٢

(1) The Accounting Standards Steering Committee. The Corporate Report. London. The Institute of Chartered Accountants in England and Wales, 1975, p. 50.

ح = ع − م − ك − ج − ف − ت − ض . . . . (١).

حيث ح = الأرباح المرحلة، ع = المبيعات، م = مشتريات السلع والخدمات المستنفدة، ك = الاستهلاك، ج = الأجور، ف = الفوائد المدينة، ت = توزيعات الأرباح، ض = ضرائب الدخل.

وبإعادة ترتيب هذه المعادلة نصل إلى تحديد إجمالي القيمة المضافة وذلك على النحو التالي:

ع − م = ج + ف + ت + ض + ك + ح . . . . (٢).

ويلاحظ أن الطرف الأيمن من المعادلة رقم (٢) يمثل إجمالي القيمة المضافة في حين أن الطرف الأيسر من المعادلة يمثل كيفية توزيع هذه القيمة على الأنصبة المختلفة. كذلك يلاحظ أن المعادلة رقم (٢) يمكن إعادة صياغتها بحيث تصل إلى قياس صافي للقيمة المضافة وذلك على النحو التالي[١]:

ع − م − ك = ج + ف + ت + ض + ح . . . . (٣).

وهكذا نجد أن تحديد القيمة المضافة على مستوى الوحدة الاقتصادية ما هو إلا إعادة تبويب لمعلومات الموجودة أصلاً في قائمة الدخل المحاسبية - إلا أنه من ناحية أخرى يجب التنبيه إلى أن المفهوم الاقتصادي للقيمة المضافة يتطلب إجراء بعض التعديلات الجوهرية في قائمة الدخل التقليدية. ويمكن حصر هذه التعديلات فيما يلي:

أولاً: هناك عناصر مدينة لا تمثل عائداً لأي من عوامل الإنتاج ولا تمثل أيضاً ناتجاً وسيطاً في شكل مستلزمات مشتراة من الغير. هذه المدفوعات التي ليس لها مقابل خلال الفترة يمكن قياسه تمثل ما يعرف بالتحويلات الدخلية Income Transfers. هذه التحويلات المدينة تمثل نوعاً من التصرف - اختياري أو إجباري - في دخل الوحدة وليست تخفيضاً له. أمثلة على هذه التحويلات نجدها في الديون المعدومة، التبرعات، الإعانات، سرقات... إلخ.

---

(١) Michael F. Morley, The Value Added Statement in Britain, - The Accounting Review, Vol. LIV, No.3, July 1979 p. 519.

وعليه، ففي حالة وجود هذه التحويلات المدينة تكون القيمة المضافة كما يلي:
القيمة المضافة = عوائد عوامل الإنتاج + التحويلات الدخلية المدينة.

ومن الطبيعي أن التحويلات الدخلية الدائنة، مثل أرباح إعادة التقدير، أو أرباح المضاربة على أسعار الأصول، سوف تستلزم معالجة محاسبية عكس المعالجة السابقة الخاصة بالتحويلات المدينة.

ثانياً: يجب الاعتراف بتحقق الإيرادات بمجرد تمام الإنتاج وعدم الانتظار حتى تتم مرحلة البيع كما هو معتاد في قائمة الدخل التقليدية. السبب في ذلك هو أنه من وجهة نظر الاقتصاد القومي لا تمثل تغيرات الأسعار عمليات حقيقية وإنما هي مكاسب لطرف وخسائر لطرف آخر، وبحيث ينعدم أثرها النهائي على مجموع المتعاملين. وعليه فإنه ليس هناك مبرر للتخوف والاحتياط ضد تقلبات الأسعار وبالتالي ليس هناك ما يدعو لتأجيل الاعتراف بالأرباح حتى تمام البيع أو تحصيل القيمة. أي أن القياس السليم للقيمة المضافة يستلزم تقويم الزيادة في المخزون السلعي على أساس أسعار السوق الجارية خلال الفترة التي تتم فيها هذه الإضافة ـ أي الاعتراف بالأرباح بتمام عملية الإنتاج.

المبحث الثالث

مفاهيم جودة المعلومات المحاسبية

أوضحنا فيما سبق أن تحديد أهداف التقارير المالية هو نقطة البداية في تطبيق منهج فائدة المعلومات المحاسبية. فالأهداف هي القاعدة العامة التي عليها يتم تقيم البدائل المحاسبية Accounting alternatives. وعليه فإنه طالما أن هنالك مجال للمفاضلة بين طرق وأساليب القياس والإفصاح فإنه يجب أن يتم الاختيار المحاسبي Accounting Choice بما يتيح أكثر المعلومات فائدة لمساعدة المستفيدين الخارجيين الرئيسيين في ترشيد قراراتهم. أي أن المعلومات الجيدة هي تلك المعلومات الأكثر فائدة في مجال ترشيد القرارات.

إلا أنه من ناحية أخرى، نجد أن ما توصلنا إليه آنفاً يحتاج إلى تحديد أكثر وحتى يكون في الإمكان تطبيقه عملاً. ولذلك فإنه من الطبيعي أن تكون الخطوة التالية ـ بعد تحديد الأهداف ـ هي تحديد مفاهيم جودة المعلومات. ويقصد بمفاهيم جودة المعلومات تلك

الخصائص الرئيسية التي يجب أن تتسم بها المعلومات المحاسبية المفيدة وعليه فإن تحديد هذه الخصائص يعتبر حلقة وصل ضرورية بين مرحلة تحديد الأهداف وبين المقومات الأخرى للإطار الفكري المحاسبي. كما أن هذه الخصائص سوف تكون ذات فائدة كبيرة لكل من المسئولين عن وضع المعايير المناسبة وكذلك المسئولين عن إعداد التقارير المالية في تقييم نوعية المعلومات التي تنتج من تطبيق الطرق والأساليب المحاسبية البديلة. وترتيباً على ما سبق يمكن القول أن الهدف الرئيسي من تحديد مجموعة الخصائص النوعية Qualitaive Charactivstics هو استخدامها كأساس لتقييم مستوى جودة المعلومات المحاسبية.

ولقد بذلت محاولات كثيرة لتحديد الخصائص التي يلزم توافرها في المعلومات المحاسبية إلا أنه يمكن القول أن أهم هذه الدراسات هي الدراسة التي قام بها مجلس معايير المحاسبة الأمريكي (FASB)[1] وفيما يلي نتناول ما جاء في هذه الدراسة من مفاهيم.

الخصائص النوعية للمعلومات: بصفة عامة يمكن القول أن الخصائص التي تحدد ما إذا كانت المعلومات الناتجة عن تطبيق بديل محاسبي معين أكثر أو أقل فائدة في مجال اتخاذ القرارات هي خاصيتين رئيسيتين:

١ ــ ملائمة المعلومات Relevance.

٢ ــ إمكانية الاعتماد على المعلومات أو درجة الثقة فيها Reliability.

ومن ناحية أخرى، نجد أن مستوى جودة المعلومات لا يعتمد فقط على الخصائص الذاتية لهذه المعلومات - الملاءمة والثقة - وإنما يعتمد أيضاً على خصائص تتعلق بمتخذي القرارات (مستخدمي المعلومات). ففائدة المعلومات لمتخذ القرار تعتمد على عوامل كثيرة تتعلق بمجال الاستخدام مثل طبيعة القرارات التي يواجهها، طبيعة النموذج القراري المستخدم، طبيعة ومصادر المعلومات التي يحتاجها، مقدار ونوعية المعلومات السابقة التي تتوافر له، مقدرة متخذ القرار على تحليل المعلومات، مستوى الفهم والإدراك المتوفر لدى متخذ القرار . . . وهكذا.

---

(1) FASB, Statement of Financial Accounting Concepts No. 2 (SFAC No.2), «Qualitave Charcteristice of Accounting Information», 1980.

ويوضح لنا الشكل في الصفحة التالية التداخل بين الخصائص الذاتية للمعلومات - رئيسية وفرعية - وبين خصائص مستخدمي هذه المعلومات. ومن هذا الشكل نجد أن خاصية الفائدة في اتخاذ القرار تأتي على قمة الخصائص باعتبارها القاعدة العامة وأن تحقيق ذلك يتطلب توافر خاصتين رئيسيتين هما خاصية الملاءمة وخاصية الثقة أو إمكانية الاعتماد على المعلومات، فإذا فقدت المعلومات المحاسبية أي من هاتين الخاصيتين فلن تكون مفيدة بالنسبة لمستخدميها الرئيسيين.

ولكي تكون المعلومات ملاءمة يلزم توافر مجموعة من الخصائص الفرعية. فأولاً يجب أن يتم إعداد المعلومات بحيث تصل إلى مستخدميها في الوقت المناسب. هذه الخاصية تعرف بخاصية التوقيت الملائم أو التزامن Timeliness كذلك، لكي تكون المعلومات ملائمة يجب أن يكون لها قدرة تنبؤية Predective Value أو قدرة على التقيم الارتدادي Feedback Value للقرارات السابقة أو كلاهما معاً.

ومن ناحية أخرى، لكي يمكن الاعتماد على المعلومات والوثوق بها فإنه يلزم أيضاً توافر مجموعة من الخصائص الفرعية. فأولاً يجب أن يتم إعداد المعلومات بحيث تعبر بصدق عن الظواهر التي يفترض أن تعبر عنها وهذه تعرف بخاصية الصدق في التعبير Representational Faithfulness أو صدق تمثيل الظواهر والأحداث. كذلك، لكي تتحقق الثقة في المعلومات المحاسبية يلزم أن تكون هذه المعلومات قابلة للإثبات وأنه في الإمكان التحقق من سلامتها Verifiability وهو ما يتطلب الالتزام بأكبر قدر ممكن من الحياد Neutrality في القياس والإفصاح.

وفي الشكل نجد أن قابلية المعلومات للمقارنة Combarability وما يتطلبه ذلك من ثبات Consistency في تطبيق الطرق والأساليب المحاسبية، تعتبر خاصية متداخلة Interactive مع خاصيتي الملاءمة والثقة وبما يحقق زيادة فائدة المعلومات. فمن المعروف أن إمكانية استخدام المعلومات المحاسبية في عقد المقارنات يعتبر امراً حيوياً وذلك نظراً لعدم توافر مقاييس مطلقة لتقييم الأداء. وكما سبق أن أوضحنا، الهدف من عقد المقارنات هو تحديد وتفسير أوجه التشابه والاختلاف وذلك عن طرق إيجاد العلاقة بين نوعين من المعلومات أو الأرقام. وهنا يلزم الإشارة إلى أن عقد المقارنات في مجال المحاسبة يتم على مستويين:

الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية[1]

مستخدمو المعلومات المحاسبية: متخذو القرارات وخصائصهم (مستوى الإدراك، المعلومات السابقة)

القيد الرئيسي: العائد — التكلفة

الخصائص الرئيسية لمستخدمي المعلومات المحاسبية: قابلية المعلومات للفهم

القاعدة العامة: الفائدة في اتخاذ القرارات

الخصائص الرئيسية: ملاءمة المعلومات — الثقة في المعلومات

الخصائص الفرعية:
- ملاءمة المعلومات: الوقت الملائم — القدرة على التنبؤ — القدرة على التقييم الارتدادي
- الثقة في المعلومات: الصدق في التعبير — إمكانية التثبت من المعلومات — حيدة المعلومات

الخصائص الثانوية المتداخلة: قابلية المعلومات للمقارنة بما في ذلك الثبات

نقطة الفصل في الأهمية: أساس — مستوى — الأهمية — النسبة

(1) FASB, Statement of Financial Accounting Conconcepts No. 2, (SFAC, No. 2) «Qualitative Characteristics of Accounting Information», May 1980, p. 40-18.

(أ) المقارنة بين نتائج الفترات لنفس الوحدة المحاسبية وهو ما يعرف بالثبات أو التماثل Consistency.

(ب) المقارنة بين نتائج الوحدات المحاسبية المختلفة وهو ما يعرف بالتوحيد Uniformity.

كذلك نجد من الشكل أنه هناك قيدان رئيسيان على استخدام الخصائص السابقة:

١ - اختبار مستوى الأهمية Materiality.

٢ - اختبار التكلفة/ العائد Cost/Benefit. ويلاحظ أن هذين الاختبارين (القيدين Constraints) يغلب عليهما الصفة الكمية وذلك على خلاف الخصائص السابقة والتي هي في جوهرها خصائص نوعية. فعلى الرغم من أنه قد تم ترتيب الخصائص إلى رئيسية وأخرى فرعية إلا أنه لا تتوافر أولويات محددة لهذه الخصائص وذلك نظراً لأنه يصعب إن لم يستحيل إخضاعها للقياس الكمي أو حتى إعطائها أوزاناً نسبية Relative Weights عامة لتحديد مستوى أهميتها. ويرجع ذلك إلى أن الأهمية النسبية لكل خاصية سوف تحددها ظروف الحال كما أنها سوف تختلف من شخص لآخر. فعادة ما يحدد مستخدم القرار طبيعة ومدى أهمية المعلومات بالنسبة له، ولذلك نجد أن المعلومات الجيدة لشخص معين قد لا تكون كذلك بالنسبة لشخص آخر، كما أن مستوى جودة هذه المعلومات سوف يختلف مع اختلاف ظروف الموقف التي يواجهها مستخدم المعلومات.

فبالنسبة لبعض متخذي القرارات الذين لديهم إلمام مسبق بكثير من ظروف الحال، مثل إدارة الوحدة المحاسبية أو الشركاء المتضامنين في شركات الأشخاص، نجد أن كثيراً من المعلومات التي تتضمنها التقارير المالية ليست ذات فائدة تذكر. أي أن المعلومات رغم ملاءمتها ورغم إمكانية الاعتماد عليها قد لا تكون ذات فائدة تذكر بالنسبة لمستخدم معين لأنها لا تضيف كثيراً لمعلوماته السابقة. ومن هنا نجد أن التعريف السليم للملاءمة هو قدرة المعلومات على إحداث تغيير في اتجاه قرار مستخدم معين ليس لديه علم مسبق بهذه المعلومات.

وبنفس المنطق السابق، لن تكون المعلومات ذات فائدة بالنسبة للشخص الذي لا يقدر على فهمها وذلك على الرغم من كون هذه المعلومات ملاءمة لظروف الموقف ويمكن الاعتماد عليها. فالمعلومات التي لا يمكن فهمها من قبل مستخدم التقارير المالية حكمها حكم المعلومات غير المتاحة أصلاً، ذلك لأنها ليس لها قدرة على تخفيض عنصر عدم التأكد في

ظروف الموقف. وهنا يلزم التنويه إلى أن قابلية المعلومات للفهم لا تعتمد فقط على الخصائص المتعلقة بذات المعلومات وإنما تعتمد أيضاً على خصائص أخرى تتعلق بمستخدمي المعلومات المحاسبية، مثل مستوى التعليم والإدراك وكمية المعلومات السابقة المتوفرة لديهم. وفي ذلك ما يفسر لنا إظهار خاصية «قابلية المعلومات للفهم» كحلقة وصل بين خصائص المعلومات وخصائص مستخدمي المعلومات. وترتيباً على ما سبق نجد أنه يقع على عاتق معدي التقارير المالية مهمة المواءمة بين الرغبات والصفات المتعددة والمتباينة لمستخدمي هذه التقارير. وهنا يلزم التنبيه إلى أن خصائص المعلومات الواردة في هذه الدراسة هي خصائص لمقابلة متطلبات التقارير المالية ذات الغرض العام وهي تقارير تعد لفئة من مستخدمي التقارير يتمتعون بمستوى عادي من الفهم والإدراك ولديهم الرغبة في بذل جهد معقول لاستيعاب مضمون هذه التقارير والاستفادة منها. وعليه فإن الخصائص النوعية للمعلومات لن تكون بالضرورة مناسبة لاحتياجات مجموعة معينة بذاتها أو فئة محددة من فئات مستخدمي التقارير المالية، وإنما هي خصائص تحكم عملية إعداد وتوفير المعلومات اللازمة لمقابلة احتياجات طبقات عريضة من متخذي القرارات المتعلقة بالوحدة المحاسبية.

نقطة أخيرة بالنسبة للخصائص التي نتناولها هنا بالدراسة وهي نقطة تتعلق بمدى تطبيق هذه الخصائص. وهنا تجدر الإشارة إلى أن هذه الخصائص تنطبق على الوحدات المحاسبية بصفة عامة وبغض النظر عن طبيعة النشاط الذي تقوم به هذه الوحدة. أي أن هذه الخصائص يمكن استخدامها للحكم على مدى جودة المعلومات المحاسبية في الوحدات التجارية وأيضاً في الوحدات غير التجارية التي لا تهدف لتحقيق الربح[1].

مفهومي الملاءمة والثقة: أوضحنا فيما سبق أن الخاصتين الرئيسيتين التي يلزم توافرهما في المعلومات المحاسبية هي خاصيتي الملاءمة والثقة. ونتناول فيما يلي المفاهيم التي تنطوي عليها هاتين الخاصيتين.

فبالنسبة للملاءمة فيقصد بها وجود ارتباط منطقي بين المعلومات وبين القرار موضوع الدراسة. فالمعلومات الملائمة هي تلك المعلومات القادرة على أحداث تغيير في اتجاه القرار.

---

(1) FASB. Statement of Financial Accounting Concepts No. 6. (SFAC No. 6) - Elements of Financial Statements -, December, 1985. P.93.

وبالتطبيق على التقارير المالية يكون ذلك عن طريق مساعده مستخدمي هذه التقا
تكوين توقعات عن النتائج التي سوف تترتب من الأحداث الماضية أو الحاضرة أو الم
أما إذا كان لدى مستخدمي التقارير المالية توقعات قائمة بالفعل وقت حصولهم على ال
فإن ملاءمة هذه المعلومات في هذه الحالة تتحدد بمدى قدرتها على تعزيز mation
التوقعات الحالية أو احداث تغيير في هذه التوقعات. فإذا ما عززت المعلومات الم
التوقعات الحالية فإن ذلك معناه زيادة احتمال أن تكون النتائج المتوقعة كما سبق التنبؤ
إذا أحدثت المعلومات المحاسبية تغيراً في هذه التوقعات فإن ذلك معناه أنها غيرت
الاحتمالي للأحداث. وفي كلتا الحالتين تعتبر المعلومات المحاسبية معلومات ملائمة
إلى تغيير درجة التأكد بالنسبة للقرار محل الدراسة. وعليه فإنه ليس من الضروري
على المعلومات الملائمة تغيير ذات القرار وإنما يكفي أن تؤدي إلى تغيير اتجاه هذا القرار

وكما أوضحنا فيما سبق، هناك ثلاثة مقومات لخاصية الملاءمة:

١ ــ القدرة على التنبؤ بالمستقبل.
٢ ــ القدرة على التقييم الارتدادي للتنبؤات السابقة.



٣ ــ التزامن.

فلكي يكون للمعلومات تأثير على عملية اتخاذ القرار يجب أن تؤدي هذه المعلو
تحسين قدرة متخذ القرار على التنبؤ بالنتائج المتوقعة في المستقبل او أن تؤدي هذه الم
إلى تعزيز أو تصحيح توقعاته الحالية. فخاصية التقييم الارتدادي، أو كما تسمى
بالتغذية الاسترجاعية، لا تقل أهمية عن خاصية القدرة على التنبوء، ويقصد بها
مستخدم المعلومات في تقييم مدى صحة توقعاته السابقة وبالتالي تقييم نتائج القرارات
بنيت على هذه التوقعات.

وعادة ما تقوم المعلومات بهذا الدور المزدوج في نفس الوقت. ذلك لأنه بدون
نتائج الأحداث الماضية يصعب التنبوء بما سوف يكون عليه المستقبل، كما أن معرفة
الأحداث التي تمت في الماضي دون أن يكون هناك اهتمام بالمستقبل يعتبر عملاً غير هادف
أنه لا يكفي لكي تكون المعلومات ملائمة أن يكون لها قدرة تنبؤية لعمل اختيارات مست
بل يستحسن أن يكون لها أيضا القدرة على تقييم نتائج الاختيارات السابقة. ومن

المعلومات المحاسبية التي تتميز بالقدرة على التقيم الارتدادي لنتائج القرارات الماضية وفي نفس الوقت لها قدرة تنبوءية عالية بالنسبة للمستقبل نجدها في التقارير المرحلية interim reports والتقارير القطاعية Segmental reporting . فلقد أثبتت الدراسات الميدانية أن مثل هذه التقارير لها فاعلية في مجال تخفيض درجة عدم التأكد لدى متخذي القرارات. وهنا يلزم التنبيه إلى أن خاصية القدرة التنبوءية ليس معناها أن تكون الأرقام المحاسبية في ذاتها تنبوءات عن نتائج الأحداث في المستقبل وإنما كل مايقصد بها أنه في الإمكان الاعتماد عليها كأساس لعمل التنبوءات اللازمة من قبل متخذ القرار.

أما بالنسبة لخاصية التوقيت الملائم (التزامن) فيقصد بها توفير المعلومات في حينها. فمن البديهي أنه إذا لم تتوفر المعلومات عند الحاجة إليها فلن يكون لها تأثير على الحدث أو القرار. معنى ذلك أنه يجب توفير المعلومات المحاسبية قبل أن تفقد هذه المعلومات قدرتها على التأثير في عملية اتخاذ القرار. ومن الطبيعي أن يختلف التوقيت الملائم مع اختلاف طبيعة القرار، فبعض القرارات تستلزم سرعة أكثر من غيرها في توفير المعلومات اللازمة. وبالتطبيق في مجال التقارير المالية هناك جانبان لخاصية التوقيت الملائم:

(أ) دورية التقارير، بمعنى طول أو قصر الفترة الزمنية التي يلزم إعداد التقارير عنها.

(ب) المدة التي تنقضي بين نهاية الفترة المالية التي تعد عنها التقارير وبين تاريخ إصدار هذه التقارير وإتاحتها للتداول.

وقد يكون من المفيد أحياناً التضحية بشيء من الدقة الحسابية ودرجة عدم التأكد لصالح التوقيت المناسب. أن عملية اتخاذ القرارات دائماً محددة بفترة زمنية معينة ولذلك فإن المعلومات الملائمة هي تلك التي تتوفر في الوقت المناسب وحتى لو كان ذلك على حساب الدقة في عملية القياس أو مدى التأكد من صحة المقاييس الناتجة.

وفيما يتعلق بخاصية الثقة فهي خاصية تتعلق بأمانة المعلومات وإمكانية الاعتماد عليها. وكما ذكرنا تتكون هذه الخاصية من ثلاثة مقومات أو خصائص فرعية:

(أ) الصدق في التعبير عن الظواهر.

(ب) إمكانية التثبت من المعلومات.

X (جـ) حيدة المعلومات (حياد)

ويقصد بخاصية الصدق في التعبير وجود درجة عالية من التطابق Correspondence المقاييس (المعلومات) وبين الظواهر المراد التقرير عنها. فالعبرة هنا بصدق تمثيل المضمون الجوهر وليس بمجرد الشكل. ومن ناحية أخرى لا يقصد بالصدق في التعبير أن تكون المعلومات مؤكده أو حتى دقيقة بصورة مطلقة على عكس ذلك نجد أن الصدق في التعبير الواقع الاقتصادي قد يتطلب بيان التوزيعات الاحتمالية للقيم الواردة في التقارير الم وكذلك الافصاح عن معامل الخطأ الذي يصاحب الأرقام المحاسبية.

وخاصية الصدق في التعبير تتطلب مراعاة تجنب نوعين من أنواع التحيز وهما:

١ – تحيز في عملية القياس Measurement Bias: كما في حالة استخدام أساس التكلفة التاريخية أو اتباع سياسة الحيطة والحذر وعلى النحو الذي سوف نبينه فيما بعد.

٢ – تحيز من قبل القائم بعملية القياس Measurer Bias وهنا نجد أن تحيز القائم بالقياس أن يكون مقصودكما في حالة عدم الأمانة مثلاً Lack of integrity أو غير مقصود كما في حالة نقص المعرفة والخبرة Lack of Skill.

والتحرر من التحيز Freedom From Bias بنوعية يتطلب أن تكون المعلومات على أكبر قدر ممكن من الاكتمال Completeness. اي أنه يلزم التأكد من أنه لم يسقط من الاعتبار أي من الظواهر الهامه عند إعداد التقارير المالية. ومن الطبيعي أن الاكتمال المطلق أمر غير ممكن أولاً لأن التقارير المالية ماهي إلا نموذج Model لتمثيل واقع الوحدة المحاسبية، وهي بهذا لا بد وأن تنطوي على قدر من التجريد والتبسيط. ومن ناحية أخرى هناك اعتبارات الأهمية النسبية وما تستلزمه من وجوب دراسة جدوى Feasibility المعلومه قبل قياسها والافصاح عنها. فمثلاً هل قائمة المركز المالي التي تتضمن أرقاماً عن شهرة المحل تعبر بصدق عن حقيقة هذا العنصر وأنه ليس هناك شهرة خلاف ماهو ظاهر في هذه القائمة؟ من المعروف أنه طبقاً للنموذج المحاسبي المعاصر لا يتم الافصاح عن شهرة المحل إلا في حدود ذلك القدر الذي ينشأ نتيجة عملية تبادل تمت مع أطراف مستقلة.

وفيما يتعلق بإمكانية التحقق والتثبت من المعلومات فهي الاصطلاح المستخدم حالياً في

مجال المحاسبة للتعبير عن شرط الموضوعية الذي يجب أن يتوافر في أي قياس علمي. وكما سبق أن أوضحنا في الفصل الأول يقصد بخاصية القابلية للاثبات والتحقق أن النتائج التي يتوصل إليها شخص معين باستخدام أساليب معينة للقياس والافصاح يستطيع أن يتوصل إليها شخص آخر ـ مستقل عن الشخص الأول ـ باستخدام نفس الأساليب. وإمكانية التثبت من المعلومات خاصية تحقق لنا تجنب ذلك النوع من التحيز المتعلق بشخصية القائم بعملية القياس ولكنها لا تضمن لنا أن الطريقة المستخدمة في القياس هي الطريقة الصحيحة للتعبير عن الظواهر الاقتصادية تعبيراً صادقاً. كل ما في الأمر أنه عن طريق تكرار Replication تطبيق طريقة معينة من طرق القياس بواسطة أشخاص آخرين وبصورة مستقلة يمكننا إقامة الدليل على عدم وجود تحيز من قبل القائم بعملية القياس.

وهكذا نجد أن إمكانية التثبت من المعلومات، وما يوفره ذلك من تجنب تحيز القائم بعملية القياس، لا يعتبر كافياً لتحقيق خاصية الثقة في المعلومات فالمعلومات قد تكون ناتجة عن تطبيق أمين للقواعد المحاسبية المتعارف عليها وبالتالي قد يكون هناك تماثل كبير في النتائج التي يتوصل إليها مختلف المحاسبي، إلا أنه على الرغم من ذلك قد لا تكون هذه صادقة في التعبير عن مضمون الظواهر المراد قياسها والافصاح عنها. وهنا يلزم التفرقة بين القدرة على التثبت من المقاييس ذاتها وبين القدرة على التثبت من صحة التطبيق لطريقة القياس. ويقصد بالأولى أنه يمكن بصورة مباشرة إقامة الدليل على صحة القياس Direct Verifiability كما في حالة تحقيق سعر شراء بعض عناصر الأصول. أما النوع الثاني فيقصد به أن القدرة على التثبت من المعلومات لا يمكن إلا بطريقة غير مباشرة Indirect Verifiability كما في حالة تحقيق الأرقام الخاصة باستهلاك الأصول الثابتة. هذا النوع الثاني من التثبت غالباً ما لا يتفق مع خاصية الصدق في التعبير.

أما فيما يتعلق بحيدة المعلومات فهي خاصية ذات أهمية على مستويين:

١ ـ مستوى الأجهزة المسئولة عن تنظيم السياسة المحاسبية وبصفة خاصة وضع معايير المحاسبة.

٢ ـ مستوى المسئولين عن إعداد التقارير المالية.

ولقد تعرضنا في الفصل الثاني للمستوى الأول. أما فيما يتعلق بالمستوى الثاني فإنه يلاحظ أن حياد الشخص القائم بعملية القياس هو اصطلاح موجب يصف لنا عدم التحيز. وبصفة عامة يقصد بحيدة المعلومات تجنب ذلك النوع المقصود Intentional من التحيز الذي قد يمارسه القائم بإعداد وعرض المعلومات المحاسبية بهدف التوصل إلى نتائج مسبقة أو بهدف التأثير على سلوك مستخدم هذه المعلومات في اتجاه معين. واضح أن المعلومات التي لا تتوفر فيها هذه الخاصية بالمفهوم الذي أوضحناه لا يمكن اعتبارها معلومات أمينة ولا يمكن الوثوق بها أو الاعتماد عليها كأساس لعملية اتخاذ القرارات. ويلاحظ هنا أن خلو المعلومات من التحيز يحقق لنا بصورة تلقائية حيدة هذه المعلومات إلا أنه لا يمكن القول أن العكس دائماً صحيح. ذلك لأن المعلومات قد تأتي منحازه نحو اتجاه معين دون أن يكون ذلك مقصوداً من قبل القائم بعملية القياس. إن حسن النوايا لا يعتبر كافياً لضمان حيدة المعلومات وبالتالي إمكانية الاعتماد عليها.

ملاحظة أخيرة حول مفهومي الملاءمة والثقة، وهي تتعلق بسياسة الحيطة والحذر والتي تلقى قبولاً وتأييداً من جانب بعض فئات مستخدمي التقارير المالية. فمن مناقشتنا السابقة نجد أنه ليس هناك مكان للتحفظ Prudence كأحد الخصائص التي تحدد مستوى جوده المعلومات المحاسبية. فمن ناحية نجد أن التطبيق الشائع لسياسة الحيطة والحذر يترتب عنه بالضرورة تشويه للأرقام المحاسبية وهو ما يتعارض بشكل صارخ مع متطلبات خاصية الملاءمة. ومن ناحية أخرى من المعروف أن سياسة الحيطة والحذر هي نوع من التحيز في القياس المحاسبي وهو أمر يتعارض مع حيدة المعلومات وأيضاً لا يتفق مع خاصية الصدق في التعبير. كذلك تتعارض هذه السياسة مع خاصية الثبات الأمر الذي تصبح معه المعلومات المحاسبية غير ملاءمة لعقد المقارنات المختلفة. بل أكثر من ذلك، يلاحظ أن هذه السياسة ينتج عنها قياسات غير متحفظة للدخل الدوري للوحدة المحاسبية. فنتيجة للتخفيض المتعمد لقيم الأصول يكون الدخل الخاص بالفترات المقبلة متضخماً بأكثر من الحقيقة. لاشك أن التحيز سواء في اتجاه التحفظ أو في اتجاه عدم التحفظ يؤثر سلبياً على مستوى جودة المعلومات المحاسبية ونتيجة لكل ما سبق ونظراً لأهمية خاصيتي الملاءمة والثقة في الإطار المفاهيمي فإنه من المتوقع أن تفقد سياسة الحيطة والحذر أهميتها التقليدية في النموذج المحاسبي.

القيود على استخدام الخصائص النوعية: من شرحنا السابق للخصائص النوعية يتضح لنا احتمالات التعارض بين بعضها البعض. فهناك من ناحية احتمالات التعارض بين الخصائص الفرعية. فمثلاً قد ينشأ تعارض بين التوقيت الملائم وبين القدرة التنبوءية للمعلومات ذلك لأن السرعة في إعداد المعلومات غالباً ما تكون على حساب درجة الدقة والاكتمال وعدم التأكد. كذلك قد يكون هناك تعارض بين الصدق في التعبير وبين إمكانية التثبت من المعلومات والمثال على ذلك نجده في استخدام الأرقام القياسية العامة والخاصة بغرض التوصل إلى قياس للقيم الجارية. فمن المعروف أن الأرقام القياسية ماهي إلا متوسطات وبالتالي قد تكون بعيدة عن الصدق في تمثل الظواهر الاقتصادية إلا أنه في مقابل ذلك تتمتع هذه الطريقة بدرجة عالية من الحياد في التطبيق.

وبالإضافة إلى ماسبق هناك احتمالات تعارض بين ملاءمة المعلومات وبين إمكانية الاعتماد (الثقة) عليها. والمثال التقليدي لهذا التعارض نجده في أساس التكلفة التاريخية. فمن المعروف أن أرقام التكلفة التاريخية تتمتع بدرجة عالية من الثقة وذلك نظراً لخلوها من التحيز، إلا أنه في مقابل ذلك نجد أن هذه الأرقام أقل ارتباطاً بطبيعة المعلومات التي يحتاجها مستخدمي التقارير المالية وبالتالي تتمتع بدرجة منخفضة من الملاءمة. وعلى عكس ذلك نجد القيم الجارية فهي أكثر ملاءمة لعملية اتخاذ القرارات إلا أنه في المقابل تعتبر أقل من حيث إمكانية الاعتماد عليها والوثوق بها.

وهكذا نجد أنه كثيراً ما تتعارض هاتين الخاصيتين وأنه قد يكون من الضروري التضحية بقدر من الملاءمة في مقابل مزيد من الثقة أو العكس. فعلى الرغم من ضرورة توافر كلا الخاصيتين إلا أنه من الممكن إجراء شيء من المبادلة Trade - off فيما بينهما. إلا أنه يلزم التنبيه إلى أن هذه المبادلة يجب ألا تكون للدرجة التي تؤدي إلى التضحية كلية بإحدى الخاصيتين لصالح الخاصية الأخرى. ففي جميع الأحوال وكقاعدة عامة يجب أن تشتمل المعلومات المحاسبية على حد أدنى من كافة الخصائص الموضحة بعاليه. وبعد هذا الحد الأدنى وفي حالة وجود التعارض يمكن أن يتم بينهما مايعرف بالاحلال الجزئي أو المبادلة الجزئية Partial Trade - off.

وهكذا نجد أنه ليس من المقبول غياب أحد خاصيتي الملاءمة والثقة بالكامل من

المعلومات المحاسبية. والمثال التالي يؤكد لنا هذه النقطة. فمن المعروف أن الموقف التقل
للمحاسب والمراجع الخارجي هو أن الاعتبار الأول الذي يجب أن تعطي له أهمية قصوى
المعلومات التي ترد في صلب القوائم المالية الأساسية Primary Statements هو اعتبار ال
وحتى لو كان ذلك على حساب مدى ملاءمة هذه المعلومات، وأن العكس صحيح بالنسـ
للقوائم الملحقة الأخرى أو التكميلية ولعل أبلغ مثال على ذلك هو المعيار رقم ٣٣ لـ
١٩٧٩ الصادر عن مجلس معايير المحاسبة الأمريكي والذي يلزم الشركات كبيرة الحـ
بالافصاح عن أثر تغيرات الأسعار في قوائم ملحقه Supplementary Statements للقوائم ال
الأساسية(١) مثل هذا الموقف يوضح لنا حالة من حالات توفير معلومات محاسبية أقل
مستوى الثقة ولكنها أكثر في مستوى ملاءمتها لعملية اتخاذ القرارات. إلا أن وجهة النظر هـ
تتعارض مع ما توصلنا إليه آنفاً من مفاهيم خاصة بجودة المعلومات. إذا أن التطبيق الحر
لمثل هذا الموقف من شأنه أن تصبح القوائم المالية الأساسية عديمة المنفعة لأن معظم المعلومات
الملائمة سوف يتم الافصاح عنها خارج هذه القوائم.

ومن ناحية أخرى ليست كل المعلومات الملائمة أو الموثوق بها تعتبر معلومات مفيـ
ذلك لأن هذه المعلومات قد لا تكون ذات أهمية نسبية تذكر كما قد تكون تكلفة الحصول
عليها أكبر من العائد المتوقع منها. أي أنه من الواجب اخضاع الخصائص النوعية في التطبيـ
العملي لنوعين من الاختبار:

١ ـ اختبار مستوى الأهمية.

٢ ـ اختبار التكلفة/ العائد.

وبالنسبة لمستوى الأهمية فهي خاصية حاكمة لكافة الخصائص النوعية ويعتمد تطبيقها
على اعتبارات كمية أو نوعية أو على خليط منها معاً. وتدور الاعتبارات الكمية حول التساؤل
التالي:

---

(1) Financial Accounting Standards Board, Statement No. 33, Financial Reporting and Changing Prices Stamford, Cons., FASB, September 1979.

هل البند كبير لدرجة أنه يؤثر على اتجاه القرار الذي يتوصل إليه مستخدم التقارير المالية؟ ويتم تحديد مقدار البند بصورة نسبية أي منسوباً إلى المستوى الذي يعتبر عادياً أو منسوباً إلى بند آخر أو مجموعة من البنود ذات الصلة. واضح أنه هناك ارتباط وثيق بين الملاءمة وبين الأهمية النسبية، ذلك لأن المعلومات التي لا ترتبط ارتباطاً وثيقاً بأهداف التقارير المالية لا تعتبر معلومات مهمة وبالتالي ليس هناك ما يدعوا للافصاح عنها. كذلك هناك ارتباط بين إمكانية الاعتماد على المعلومات (الثقة) وبين إختبار الأهمية، ذلك لأن أخطاء القياس غير المهمة Undue error لا تؤثر على أمانة المعلومات وإمكانية الاعتماد عليها.

وفيما يتعلق بالجوانب النوعية لاختبار الأهمية فإنه يمكن القول بصفة عامة أن البند يعتبر ذو اهمية نسبية إذا أدى حذفه أو الافصاح عنه بصورة محرفة إلى التأثير على متخذ القرار، ولذلك فإن التطبيق العملي لاختبار الأهمية يستلزم تحديد المستوى الذي يعتبر نقطة الفصل Threshold بين ماهو مهم وبين ماهو غير مهم. ولاشك أن هذا المستوى الفاصل يعتمد بدوره على طبيعة البند ولذلك فإنه لا يمكن أن توضع في هذا الشأن قواعده جامدة يمكن تطبيقها بصورة عامة. أقصى ما يمكن التوصل إليه في هذا الشأن هو أن يقوم الجهاز المسئول عن وضع معايير المحاسبة بتعيين الحدود الدنيا Minima وبالتالي يتحدد مجال الاجتهاد والتقدير الشخصي في اتجاه واحد. فمثلاً يمكن القول أنه إذا بلغ نشاط معين من أنشطة المنشأة مقدار ١٠٪ من إيراداتها الكلية فإنه يتعين اعتبار هذا النشاط قطاع متميز Segment ويلزم التقرير عن نتائجه بصورة منفصلة. لاحظ أن مثل هذه القاعدة لا تمنع الافصاح المفصل عن نتائج الأنشطة التي تقل في حجمها عن نسبة الـ١٠٪. كل مافي الأمر أنه قد تم تعين الحد الأدنى الذي يفصل بين ما يعتبر ذو أهمية نسبية وبين مالا يعتبر كذلك. وهنا تجدر الإشارة إلى أن تحديد هذا المستوى سوف يعتمد على ظروف الحال. فمثلاً يمكن القول أن المستوى الذي عنده يعتبر البند مهما سوف يكون منخفضاً Tight (دقيقاً) في حالة ما إذ كان هذا البند غير عادي أو غير متوقع أو ان يكون نتيجة لمخالفه النظام الأساسي للمنشأة او ان يكون ممثلاً لأنشطة مستحدثة أو نتيجة تغيرات جوهرية في أساليب العمل أو في حالة تغير مسار نشاط المنشأة.. وهكذا.

أما فيما يختص باختبار التكلفة / العائد فيمثل قيداً Constraint رئيسياً على إنتاج وتوصيل المعلومات المحاسبية. والقاعدة العامة هي أن المعلومات المحاسبية لا يجب إنتاجها وتوزيعها

إلا إذا زادت منفعتها على تكاليفها، حكمها في ذلك حكم أي خدمة اقتصادية أخرى. فاختبار التكلفة العائد ما هو إلا نوع من دراسة الجدوى بالتطبيق على إنتاج وتوزيع المعلومات المحاسبية. إلا أنه يلزم التنبيه هنا إلى الاختلافات الجوهرية بين المعلومات المحاسبية وبين غيرها من السلع والخدمات التي يتم تبادلها في الأسواق. ففي حين أن الخدمات الاقتصادية العادية لا يستفيد منها إلا من يتحمل تكاليف إنتاجها، إلا أن الوضع ليس كذلك بالنسبة للمعلومات المحاسبية. ذلك لأن اقتصاديات إنتاج المعلومات المحاسبية لا تخضع لعوامل العرض السائدة في الأسواق العادية. ففي حين تتحمل الوحدات المحاسبية بصورة مباشرة تكاليف إنتاج وتوزيع التقارير المالية، إلا أن المنافع من استخدام هذه التقارير تعود في معظمها على المستخدمين الخارجيين. ومن ناحية أخرى نجد أن الوحدات المحاسبية تعمل على نقل الأعباء التي تتحملها إلى عاتق كل من مستخدمي التقارير المالية والمنتفعين من السلع والخدمات المنتجة وذلك بنسب تعتمد على ظروف الحال. كما أن منافع المعلومات المحاسبية تنتشر إلى أطراف متعددة تشمل كافة قطاعات المجتمع وهو ما يؤدي في نهاية الأمر إلى استقرار الأسواق وزيادة فاعليتها في كفاءة تخصيص الموارد الاقتصادية بين الاستخدامات البديلة.

وتشمل تكاليف المعلومات المحاسبية عناصر متعددة مثل: تكاليف تجميع وتشغيل وتخزين واستخراج المعلومات، تكاليف المراجعة والتدقيق داخلية وخارجية، تكاليف الإفصاح بما في ذلك الأثر السلبي على الوضع التنافسي للمنشأة وعلى قوتها التفاوضية مع أطراف أخرى مثل النقابات العمالية. وبالنسبة لمستخدمي المعلومات تشمل التكاليف عناصر مثل: العبء الذي يمكن أن يحمله لهم معدي التقارير، تكلفة الاستشارات التي تلزمهم من خبراء التحليل المالي، الآثار الضارة الناتجة عن اعتمادهم على معلومات قد تكون غير ملائمة أو غير أمينة.

واعتبارات التكلفة / العائد قد تكون ذات تأثير خاص بالنسبة للمنشآت صغيرة الحجم. فهناك اتجاه عام على الاعتقاد بأن التوصيات الصادرة بشأن معايير المحاسبة قد بلغت حداً من التعقيد بالنسبة للمنشأة صغيرة الحجم لدرجة أن تكاليف التطبيق تفوق كثيراً العائد المتوقع. وتعرف هذه المشكلة حالياً بمشكلة تزايد أعباء تطبيق المعايير المحاسبية Accounting standards overload.

والحقيقة أن مشاكل قياس التكلفة والعائد بالنسبة للمعلومات المحاسبية كثيرة، إلا أنه مهما كانت مشاكل القياس التي تواجهنا فإن ذلك يجب ألا يكون مدعاة لتحديد معايير المحاسبة وطرق التطبيق العملي كما لو كان إنتاج المعلومات المحاسبية يتم بدون تكلفة أو أن نفترض أن العائد دائماً يفوق هذه التكلفة. وبالتالي تكمن المشكلة الأساسية في إمكانية تحقيق التوازن بين اعتبارات كثيرة معقدة ومتداخلة Complex Balance.

«...... The Matter of establishing disclosure requirements becomes not only a matter of judgement but also a complex balancing of many factors so that all costs and benefits receive the consideration they merit»[1].

المبحث الرابع
مفاهيم القوائم المالية الأساسية

تتبلور نتائج المحاسبة المالية في مجموعة مترابطة Articulated ومتكاملة Complementary من القوائم المالية. وعليه فإن تكملة الإطار المفاهيمي للمحاسبة المالية يستوجب تحديد مفاهيم هذه القوائم وما تتضمنه من عناصر رئيسية. وسوف نتناول هنا المفاهيم الخاصة بالقوائم المالية الأساسية على أن يتم مناقشة مفاهيم العناصر المكونة لها بعد ذلك.

ويجدر التنبيه ابتداء إلى أن القوائم المالية لا تعطي سوى جزء من المعلومات التي يتم الافصاح عنها في التقارير المالية وعلى النحو الذي سوف نبينه فيما بعد. ففي الوقت الحالي وفي ظل تعقد النشاط الاقتصادي وبيئة أداء الأعمال أصبح من المستحيل عملاً الإفصاح عن كافة المعلومات التي يحتاجها مستخدمي التقارير المالية في صلب القوائم المالية ذات الغرض العام. النتيجة أنه هناك قدر كبير من المعلومات - محاسبية وغير محاسبية - الملائمة يتعين الإفصاح عنها خارج نطاق القوائم المالية الأساسية مثل: التوقعات والتنبؤات الخاصة بالفترات القادمة،

---

(1) R.K. Mautz and william G. May, Financial Disclosure in a Competitive Economy, New York Financial Executive Foundation, 1978 P.5.

تحليلات الإدارة وخططها المستقبلية، الأحداث الهامة التي تقع بعد تاريخ الميزانية.

والقوائم المالية قد تكون على نوعين: قوائم مالية أساسية Primary وأخرى مكملة أو ملحقة Supplementary. أما عن القوائم المالية الأساسية فهي تلك القوائم التي يتم إعدادها بصورة منتظمة ودورية من الحسابات وتوفر لنا الحد الأدنى من المعلومات المحاسبية اللازمة لتحقيق أهداف المحاسبة المالية. ولقد حدد مجلس معايير المحاسبة الأمريكي (FASB) مجموعة متكاملة Full Set من القوائم المالية يتعين على كافة الوحدات المحاسبية إعدادها بصورة دورية[1].

هذه المجموعة من القوائم المالية الأساسية هي:

١ ـ قائمة الدخل.

٢ ـ قائمة المركز المالي.

٣ ـ قائمة التغير في حقوق الملكية.

٤ ـ قائمة التدفق النقدي.

أما القوائم المالية الملحقة فهي قوائم إضافية تقوم الوحدات المحاسبية بإعدادها إما بصورة تطوعية (اختيارية) وإما بناء على توصيات محاسبية لمقابلة ظروف معينة أو لتنظيم أوضاع خاصة. أمثلة على القوائم المالية الملحقة نجدها في: قوائم لبيان تفاصيل بعض الإجماليات الهامة الواردة بالقوائم المالية الأساسية، قوائم عن القيمة المضافة وعناصرها الأساسية، قوائم مالية معدلة بالتغير في مستويات الأسعار، قوائم مالية موحدة لمجموعة من الشركات التي تكون وحدة اقتصادية متكاملة، قوائم مالية قطاعية Segmental عن خطوط الإنتاج والتوزيع في الوحدات ذات النشاط المتعدد. وهكذا. ومن الواضح أن القوائم المالية الملحقة تختلف سواء من حيث العدد أو المحتوى مع اختلاف ظروف الحال، ولذلك لا يمكن وضع قواعد عامة لتنظيمها في جميع المجالات. ولذلك سوف تقتصر دراستنا هنا على القوائم المالية الأساسية.

---

(1) Financial Accounting Standards Board (FASB), Statement of Financial Accounting Concepts No.5, -Recognition and Measurement in Financial Statements of Business Enter Prises, December 1984, p. 6.

مفهوم قائمة الدخل: من المعروف أن التقييم المحاسبي لأداء أي وحدة اقتصادية يتم عن طريق قائمتين أساسيتين:

١ ــ قائمة الدخل لبيان نتائج الأعمال عن الفترة.

٢ ــ قائمة المركز المالي (الميزانية) لبيان الحالة المالية في نهاية الفترة.

وفي قائمة الدخل يتم بيان نتائج الأعمال عن طريق تحديد صافي الربح الدوري والإفصاح عن مكوناته الرئيسية. الهدف هو المساعدة في تقييم التدفقات الدخلية Income Flows الحالية (التاريخية) واستخدام نتائج هذا التقييم لأغراض التنبؤ بالتدفقات الدخلية المستقبلية وإمكانات تحويل هذه التدفقات الدخلية إلى تدفقات نقدية Cashh Flows.

ويمكن إعداد قائمة الدخل طبقاً لأحد مفهومين أساسيين للربح المحاسبي[1].

١ ــ مفهوم الربح من العمليات الجارية أو من النشاط التشغيلي Current Operating.

٢ ــ مفهوم الربح الشامل All-Inclusive or Comprehensive.

وطبقاً للمفهوم الأول ـ ربح النشاط الجاري ـ لا تتضمن قائمة الدخل إلا تلك العناصر التي تعتبر عادية متكررة والتي تتعلق بنشاط الفترة الحالية. وعليه فإن أي عناصر غير عادية Unusual أو غير متكررة Infrequent أو تتعلق بنشاط فترات أخرى يجب استبعادها عند تحديد صافي الربح الجاري للفترة الحالية. أمثلة على البنود التي لا ترتبط ارتباطاً وثيقاً بالنشاط الجاري والتي لا ينتظر تكرارها بصورة معتادة نجد: نتائج إيقاف نشاط أحد خطوط الإنتاج أو التوزيع، نتائج تصحيح بعض أخطاء القياس المحاسبي لسنوات سابقة، الأثر الناتج عن تغيير بعض المبادىء المحاسبية التي تتبعها المنشأة. ومن الواضح أن هذا المفهوم من مفاهيم الربح المحاسبي يستند على تبرير أساسي وهو أن العناصر غير العادية والتي لا ينتظر تكرار حدوثها في المستقبل لا تخضع عادة لإرادة إدارة المنشأة وبالتالي فإن استبعاد هذه العناصر سوف يجعل قائمة الدخل أكثر فائدة في مجالات تقييم الأداء وعمل التنبؤات الخاصة بالمستقبل.

---

(1) Harry I. wolk, Jere R. Francis and Michael G. Tearney, Accounting Theory, Aconceptual and Institutional Approach, Kent Publishing Company, Boston, Massachusetts, 1984, pp. 305-314.

أما عن مفهوم الربح الشامل فطبقاً له يجب أن تتضمن قائمة الدخل أثر كافة العمليات والأحداث والظروف التي أدت إلى تغيير حقوق الملكية خلال الفترة ذلك بالطبع بعد استبعاد العمليات الرأسمالية التي تتم مع أصحاب رأس المال بصفتهم ملاكاً. ويوجه أنصار مفهوم الربح الشامل الأنظار إلى مساوىء اتباع مفهوم ربح النشاط الجاري على أساس أن تحديد العناصر غير العادية وغير المتكررة سوف يعتمد إلى حد كبير على تقدير ظروف الحال وهو أمر يفسح المجال أمام إدارة المنشأة للتأثير على عملية تحديد نتائج الأعمال Manipulation of Earnings وهنا نجد حالة من حالات التعارض بين ملاءمة المعلومات ملائمة يمكن استخدامها كأساس للتنبؤ والتقييم الارتدادي للقرارات السابق اتخاذها، إلا أن هذه المعلومات تفقد كثيراً من إمكانية الاعتماد عليها وذلك لافتقادها الحياد والقدرة على التثبت من صحتها. وبالمقارنة نجد أن مفهوم الربح الشامل سوف يقطع الطريق أمام احتمالات استخدام قائمة الأرباح المحتجزة لإخفاء أثر بعض العمليات تحت ستار أنها عمليات غير عادية أو غير متكررة. وعلى ذلك فإن مفهوم الربح الشامل سوف يزيد من إمكانية الاعتماد على المعلومات إلا أنه في مقابل ذلك سوف يؤثر سلبياً على مستوى الملاءمة نتيجة استبعاد معلومات تحليلية ذات ارتباط وثيق بعملية التقييم واتخاذ القرارات.

وإلى وقت قريب كان هناك عدم اتفاق بين المحاسبين على المفهوم الواجب اتباعه في إعداد قائمة الدخل. فلقد كان موقف جمعية المحاسبة الأمريكي (A.A.A.) منذ البداية مؤيداً لمفهوم الربح الشامل[1].

«The Income Statement for any given period should reflect all revenues properly given accounting recognition and all costs written off during the period, regardless of whether or not they are the results of operations in that period...»

في حين نجد أن موقف مجمع المحاسبين والمراجعين القانونيين الأمريكي كان في بداية الأمر مؤيداً لمفهوم ربح النشاط الجاري[2]، ثم تحول بعد ذلك اتجاهه نحو تأييد مفهوم الربح

---

(1) American Accounting Association, A Tentative Statement of Accounting Principles Underlying corporate financial statements, A.A.A., 1936, section 8.

(2) Committee on accounting procedure, Restatement and revision of accounting research bulletins, AICPA, ARB No. 43, 1953 chapter 8 para 13.

الشامل[1]. وتأخذ التوصيات المحاسبية المعاصرة بالجمع بين مفهومي الربح عند إعداد قائمة الدخل وذلك سعياً وراء تحقيق مزايا كل من المفهومين. طبقاً لهذه التوصيات يتم إعداد قائمة الدخل في الأساس طبقاً للمفهوم الشامل على أن يتم الإفصاح في هذه القائمة عن ربح النشاط الجاري كمرحلة رئيسية من مراحل القياس[2].

وبناء على ما سبق تنقسم قائمة الدخل إلى قسمين رئيسيين:

١ ـ القسم الأول ويختص ببيان نتائج النشاط الجاري أو النشاط التشغيلي Operating section وينتهي هذا القسم بتحديد رقم صافي ربح العمليات الجارية أو ربح النشاط الجاري Earnings.

٢ ـ القسم الثاني ويختص ببيان نتائج الأنشطة الأخرى الغير تشغيلية أو التي لا ترتبط بالنشاط الجاري المعتاد Non - operating section وبإضافة نتائج هذه الأنشطة إلى النتائج في القسم الأول نصل إلى النتائج النهائية ممثلة في رقم صافي الربح الشامل أو الدخل الشامل Comprehensive income.

وبالنسبة للقسم الأول الخاص بالنشاط الجاري فيمكن إعداده بأحد طريقتين:

(أ) طريقة إجمالية ويتم فيها تحديد رقم ربح النشاط الجاري في خطوة واحدة Single - step - Income Statement وهنا يتم تجميع القائمة في مجموعتين: مجموعة الإيرادات ومجموعة المصروفات. ويخصم إجمالي المجموعة الثانية دفعة واحدة من إجمالي المجموعة الأولى نصل إلى رقم صافي الربح الجاري.

(ب) طريقة تحليلية ويتم فيها تحديد رقم صافي الربح الجاري على خطوات (مراحل) Multi- ple - step - Income statement وهنا يتم المقابلة بين عناصر الإيرادات وعناصر المصروفات على مراحل وبحيث يتم الإفصاح عن مفاهيم مختلفة لربح النشاط الجاري. مثل: مجمل الربح، الربح قبل وبعد احتساب الضرائب.. وهكذا.

---

(1) Accounting principles board, reporting the results of operations, AICPA, A.P.B. Opinion No. 9, 1966 para. 16.

(2) Accounting principles board, reporting the results of operations, AICPA, A.P.B. Opinion No. 30, 1973..

ويلاحظ هنا أنه على الرغم من بساطة ومرونه الطريقة الأولى، إلا أنه هناك اتجاه متزايد نحو تفضيل الطريقة الثانية وذلك على أساس أنها توفر لنا قائمة دخل ذات قيمة تحليلية أكثر(١).

وبالنسبة للقسم الثاني من قائمة الدخل والخاص بالعمليات التي لا ترتبط بالنشاط التشغيلي الجاري، نجد أنه يخضع لقواعد مهنية توضح طريقة إعداده بصورة أكثر تفصيلاً وتحديداً من القسم الأول. وبصفة عامة يتضمن هذا الجزء البنود الثلاثة التالية:

١ ـ البنود الاستثنائية Extraordenary Items. وحتى يمكن اعتبار بند معين من البنود الاستثنائية يجب أن يجمع هذا البند بين صفتين: أن يكون غير عادي Unusual nature وأن يكون غير متكرر الحدوث Infrequency of occurence. أما إذا كان البند غير عادي فقط أو كان غير متكرر فقط فلا يعتبر عنصراً استثنائياً وبالتالي يدخل ضمن مكونات القسم الأول الخاص بنتائج النشاط الجاري(٢). ومما لاشك فيه أن تحديد البنود الاستثنائية على نحو ماسبق من شأنه تضييق دائرة هذه البنود بشكل ملحوظ الأمر الذي يحد من أثر الاجتهاد الشخصي في تحديد نتائج الأعمال. وفعلاً أصبحت البنود التي يمكن اعتبارها بنوداً استثنائية قاصرة على حالات محدودة جداً مثل: أثر الظروف الطبيعية غير المألوفة، مصادرة الحكومات لبعض أو كل ممتلكات الوحدة، صدور قوانين تحظر التعامل في بعض أو كل منتجات الوحدة.. وما شاكل ذلك.

٢ ـ الأثر المتجمع نتيجة تغيير بعض المبادىء المحاسبية Change in Accounting principles والتغيير في المبادىء المحاسبية المطبقة قد يكون بناء على إصدارات محاسبية جديدة أو اعتبارات قانونية مستحدثة أو نتيجة التغير في الظروف المحيطة بنشاط الوحدة. ومن الطبيعي أن يسمح باحداث مثل هذه التغيرات وذلك نظراً لما يترتب عليها من افصاح أفضل في القوائم المالية. وطبقاً للرأي الصادر عن مجلس مبادىء المحاسبة الأمريكي رقم ٢٠ يجب احتساب الأثر المتجمع Cummulative effect نتيجة تغيير المبدأ المحاسبي

---

(1) American institute of certified public accountants, accounting trends and techniques, AICPA, 1982, P.218.
(2) APB No. 30, 1973 op. Cit. paras. 19 - 20.

والافصاح عن هذا الأثر في قائمة الدخل كمفرده مستقلة بالجزء الثاني من هذه القائمة[١].

٣ ـ نتائج الأنشطة التي تقرر إيقافها Discontinued Operations في حالة التوقف عن أحد قطاعات النشاط (أحد خطوط الإنتاج أو التوزيع) يلزم الافصاح عن نتائج هذا التوقف في بند مستقل بالقسم الثاني من قائمة الدخل. ومن المعروف أن النتائج المترتبة عن التوقف تشتمل على عنصرين أساسين[٢]:

(أ) الربح أو الخسارة الخاصة بعمليات القطاع الذي تقرر إيقافه حتى تاريخ التوقف.

(ب) المكاسب أو الخسائر الناتجة عن التخلص من أصول هذا القطاع الذي تقرر إيقافه.

أما عن التسويات الخاصة بالفترات السابقة Prior Period Adjustments، فيجب الا تؤثر بالمرة على قائمة الدخل الخاصة بالفترة الحالية وإنما يقتصر أثرها على تعديل رقم الأرباح المحتجزة (المرحلة) في بداية الفترة. والمثال الأساسي على هذه التسويات نجده في تصحيح ما يتم اكتشافه من أخطاء في القوائم المالية الخاصة بالفترات السابقة[٣]. كذلك كثيراً ما ينص في الإصدارات المحاسبية التي تتطلب تغيراً في مبدأ محاسبي معين على أن الأثر المتجمع نتيجة لهذا التغيير يعتبر خاصاً بالفترات المحاسبية السابقة ولا يظهر في القوائم الخاصة بالفترة الحالية[٤]. وتعرف هذه الطريقة من طرق معالجة أثر التغير في المبدأ المحاسبي بطريقة التعديل بأثر رجعي Retroactive Method.

٢٠ - ٤ - ٩٢

مفهوم قائمة المركز المالي: قائمة المركز المالي ـ الميزانية ـ هي تصوير للوضع المالي Financial Position أو الحالة المالية Financial Condition للوحدة المحاسبية وذلك في لحظة زمنية (هي تاريخ إعداد القائمة). وعليه فإن محتويات قائمة المركز المالي هي عناصر لحظية وتعرف محاسبياً بمصطلح الأرصدة Stocks تميزاً لها عن التدفقات ـ أو التيارات ـ Flows والتي تمثل

---

(1) Accounting principles board AICPA accounting changes, APB Opinion No. 20, 1971, paras, 18 - 22.

(2) APB No. 30., 1973, op. cit . para 18.

(3) Statement of Financial Accounting Standards, No., 16, «Prior period Adjustments», Stanford, Conn., Financial Accounting Standards Board, 1977, para 11.

(4) SFAS2, Research and Development Cost; SFAS4, Early Extinguishment of debts; SFAS 12, Marketable securities; SFAS 19, Oil and gas.

مكونات القوائم المالية الأخرى: قائمة الدخل، قائمة التدفق النقدي. ولذلك فإنه يمكن تقسيم عناصر القوائم المالية إلى ثلاثة مجموعات:

١ ــ الأرصدة وهذه تشمل عناصر الأصول والخصوم وحقوق الملكية ويتم الافصاح عنها في قائمة المركز المالي.

٢ ــ تدفقات دخلية وهذه تشمل عناصر الإيرادات والمصروفات ويتم الافصاح عنها في قائمة الدخل.

٣ ــ تدفقات نقدية وهذه تشمل عناصر المتحصلات والمدفوعات ويتم الافصاح عنها في قائمة التدفق النقدي.

ومن المعروف أنه يتم الربط بين التيارات ـ التدفقات ـ وبين الأرصدة عن طريق نظام القيد المزدوج. فالأرصدة هي الأثر التراكمي Cummulative للتيارات وعليه فإنه ليس هناك أرصدة بدون حدوث تيارات كما أن التيارات هي ناتج استغلال الأرصدة وإلا كانت هذه الأخيرة مجرد موارد عاطلة.

ومن المهم التأكيد ابتداء على أن قائمة المركز المالي ـ باستثناء الميزانية الافتتاحية ـ لا يمكن الاعتماد عليها في تحديد قيمة المنشأة بصورة مباشرة. فهناك محدودية لقائمة المركز المالي في مجال توفير كافة المعلومات التي يحتاجها مستخدمي التقارير المالية. ويرجع ذلك أساساً إلى ظاهرة عدم التأكد من ناحية وإلى اعتبارات اقتصاديات المعلومات من ناحية أخرى.

فقائمة المركز المالي لا تتضمن كل عناصر الأصول وبصفة خاصة الأصول المعنوية والتي عاده ما يكون لها وزن كبير في مجال تقدير قيمة الوحدة المحاسبية.

كما أن كثيراً من الأرقام الواردة بقائمة المركز المالي تتأثر إلى حد كبير بأحداث وظواهر لا يتم الاعتراف بها محاسبياً في الوقت الحالي مثل تغيرات الأسعار والنمو الذاتي (الطبيعي) Accretion للموارد الاقتصادية لدى المنشأة. كذلك من أوجه قصور قائمة المركز المالي أن الأرقام الواردة بها لا تمثل مقاييس متجانسة. فهي ـ الأرقام ـ عادة تعبر عن مزيج من خصائص Attributes مختلفة لعناصر الأصول والخصوم ـ التكلفة التاريخية، التكلفة الجارية، أسعار السوق، قيم دفترية.

وعلى ضوء ما سبق نجد أن الاستخدامات الرئيسية لقائمة المركز المالي تتركز في مساعدة مستخدمي التقارير المالية على تقيم بعض خصائص الوضع المالي للوحدة المحاسبية وبصفة خاصة ما يتعلق بالآتي: درجة السيولة Liquidity درجة مرونة الهيكل المالي Financial Flexibility، احتمالات المستقبل Probable future، درجة المخاطرة Risk. كذلك يمكن عقد مقارنات للمركز المالي فيما بين الوحدات المحاسبية المختلفة وحساب معدلات العائد على الاستثمار.

وتبويب عناصر قائمة المركز المالي يكون عادة على أساس درجة سيولة هذه العناصر Liquidity، ولذلك تقسم عناصر الأصول والخصوم إلى عناصر متداولة وأخرى غير متداولة. ويقصد بالعناصر المتداولة تلك العناصر التي ينتظر تحولها إلى نقدية خلال عام من تاريخ الميزانية أو خلال دورة النشاط العادية للوحدة المحاسبية أيهما أطول[1]. ويقصد بدورة النشاط العادي Normal operating Cycle تلك الفترة الزمنية التي يلزم انقضاؤها في المتوسط منذ شراء المادة الخام (أو البضاعة) حتى يتم التحصيل النقدي لقيمة السلع والخدمات المنتجة أو التي تتعامل فيها الوحدة المحاسبية. وأياً كانت أوجه النشاط التي تشتمل عليها هذه الدورة فهي دائماً - الدورة - تبدأ بالنقدية وتنتهي بالنقدية Cash-to-cash cycle. كذلك قد يتم تبويب البنود داخل كل مجموعة حسب درجة سيولتها، إلا أن هذا التبويب الإضافي لا يعتبر ملزماً للوحدات المحاسبية.

ومن الطبيعي أن التبويب إلى عناصر متداولة لا يعطى سوى مؤشر تقريبي لدرجة السيولة التي تتمتع بها الوحدة المحاسبية. ولذلك قد يكون من المستحب اتباع أسس تبويب مكملة مثل التمييز بين العناصر النقدية وغير النقدية Monetary Nonmonetary داخل مجموعة العناصر المتداولة. كذلك يمكن التمييز بين الأصول التي تقتنى بغرض البيع وبين تلك التي تقتنى بغرض الاستخدام الداخلي وبين عناصر المصروفات المؤجلة defferred charges. من الواضح أن مثل هذا التبويب سوف يوفر معلومات عن مدى سرعة تحويل المنافع التي تمثلها كل مجموعة من عناصر الأصول وبالتالي درجة المرونة Flexibility التي يتمتع بها هيكل موارد

---

(1) Committe on Accounting Procedure, «Restatement and Revision of Accounting Research Bulletins», AICPA, ARB No. 43, 1953, Chapter 3, para. 5.

الوحدة المحاسبية. أيضاً نجد أن هذا التبويب الأخير لعناصر الأصول سوف يلقى مزيداً من الضوء حول درجة عدم التأكد التي تحيط بتحقيق المنافع المتوقعة الأمر الذي يساعد كثيراً في اختيار أسس القياس الملائمة. فمثلاً قد يكون من الملائم تقويم الأصول التي تقتني بغرض إعادة البيع على أساس صافي القيمة البيعية وتقويم الأصول التي تقتني بغرض الاستخدام الداخلي على أساس التكلفة الاستبدالية.

وفيما يتعلق بتبويب عناصر الخصوم فنجد أنه يمكن التمييز بين خمسة أنواع من الالتزامات[1]:

١ ــ التزامات تعاقدية Contractual Liabilities

٢ ــ التزامات تقليدية Constructive Obligations

٣ ــ التزامات أخلاقية Equitable Obligations

٤ ــ التزامات احتمالية Contingent Liabilities

٥ ــ أرصدة دائنة أخرى Deferred Credits.

ويقصد بالالتزامات التعاقدية تلك الالتزامات التي تنشأ نتيجة تعاقد بين الوحدة وبين وحدات أخرى فهي التزامات صريحة وتستند المطالبة بها على حقوق قانونية. أما الالتزامات التقليدية فهي التزامات غير تعاقدية ولا تعتمد على أسانيد قانونية وإنما تترتب عن أوضاع بيئية معينة تحيط بنشاط الوحدة المحاسبية، والمثال الواضح على مثل هذا النوع من الالتزامات نجده في ما جرى العرف عليه أو التقليد من منح أجازات بأجر أو مكافآت للعاملين في نهاية السنة المالية. أما الالتزامات الأخلاقية فهي أيضاً غير تعاقدية ولا تعتمد على أسانيد قانونية وإنما تفرضها اعتبارات معنوية تتعلق بالقيم الأخلاقية السائدة مثل العدالة والحق والواجب. والمثال الواضح على مثل هذا النوع من الالتزامات نجده في الالتزام الأخلاقي للمورد المحتكر باستمرارية إمداد عملائه بالسلع والخدمات التي يحتاجونها رغم عدم وجود حق بمطالبة قانونية.

---

(1) Harry I. Wolk, Jere R. Francis, and Michael G. Tearney, Accounting Theory, op. cit. pp. 376 - 377.

والالتزامات الاحتمالية هي التزامات شرطية Conditional إذ يصاحبها عنصر عدم التأكد من حيث قيام الالتزام من عدمه أو من حيث مبلغ الالتزام أو من حيث تاريخ الالتزام. والالتزامات الاحتمالية ليست التزامات متعلقة بالمستقبل وإنما هي التزامات ترتبط بأوضاع قائمة فعلاً أو ظروف حالية، كل ما في الأمر أن زوال عنصر عدم التأكد حول نتائج هذه الظروف والأوضاع سوف يتم في المستقبل. اي أنه يجب التفرقة بين تاريخ وقوع الحدث أو الظرف بصفة نهائية وبين ارتباط هذا الحدث أو الظرف بفترة مالية معينة. وعلى ذلك يشترط في العناصر الاحتمالية ـ سواء كانت التزامات أو خسائر ـ تحقق ما يلي(1):

١ ـ أنه من المحتمل Probable قيام الالتزام أو تحقق نقص في أحد الأصول.

٢ ـ أنه في الإمكان قياس النتائج بشكل يمكن الاعتماد عليه Reliably.

ومن الأمثلة الشائعة على الالتزامات الاحتمالية نجد: دعوى قضائية مرفوعة ضد المنشأة يصاحبها شبه اقتناع بأن الحكم النهائي سوف يكون لغير صالح المنشأة، الخسائر المحتملة من عقود شراء غير قابلة للإلغاء أو أن إلغائها سوف يترتب عليه غرامات أكبر، التزام مقابل ضمانات Waranties مقدمة يمكن تقدير قيمتها على أساس معقول.

أما فيما يتعلق بالأرصدة الدائنة الأخرى التي تظهر عادة في قائمة المركز المالي فهي على نوعين. النوع الأول يمثل إيرادات محصلة مقدماً وهي تمثل التزاماً واضحاً على الوحدة المحاسبية بأداء خدمات أو تقديم سلع لعملائها في فترة أو فترات مقبلة. هذا النوع من الأرصدة الدائنة يمكن أن تدخل ضمن الالتزامات التعاقدية. أما النوع الثاني من الأرصدة الدائنة في قائمة المركز المالي فهي تمثل مجرد تسويات محاسبية ناتجة عن تطبيق مبدأ مقابلة الإيرادات والمصروفات. أمثلة على هذا النوع الأخير نجدها في الأرباح المؤجل احتسابها لفترة أو فترات مقبلة deferred gains، وفورات ضريبيه مرحلة deferredtax credits. من الواضح أن مثل هذه الأرصدة الدائنة لا تمثل التزامات حقيقية وإنما هي مجرد عناصر لم يتمكن المحاسب من تضمينها في قائمة الدخل Left over.

---

(1) Financial Accounting Standards Board, «Accounting for Contigencies», Statement of Financial Accounting Standards, No. 5, FASB, 1975.

وتمثل حقوق الملكية العنصر الرئيسي الثالث من عناصر قائمة المركز المالي. ولا تثير لنا هذه المفردة أي مشاكل في المشروعات الفردية وشركات الأشخاص. إلا أنه في شركات الأموال - وهي الصيغة الغالبة للتنظيمات المعاصرة - فتنقسم حقوق الملكية إلى ثلاثة بنود رئيسية[1]:

١ - رأس مال مدفوع paid-in Capital (Contributed) وينقسم بدوره إلى قسمين:

(أ) رأس مال قانوني Legal capital ويمثل المسئولية القانونية لحملة الأسهم ويتحدد على أساس القيمة الاسمية par value أو سعر الإصدار Issue price في حالة عدم وجود قيمة اسمية.

(ب) رأس مال إضافي ويشمل عناصر مثل علاوة (خصم) اصدار الأسهم، زيادة (نقص) قيمة أسهم الخزانة المعاد إصدارها، والهبات الرأسمالية Donated capital سواء في شكل أصول غير نقدية مهداة أو قيمة أسهم خزانةمهداة أعادت الوحدة إصدارها.

٢ - رأس مال مكتسب Earned capital ويعرف أيضاً بالأرباح المحتجزة retained earnings ويمثل الأرباح المحققة وغير الموزعة حتى تاريخ إعداد قائمة المركز المالي. ويمثل رقم رأس المال المكتسب الحد الأقصى لما يمكن توزيعه في شكل عائد على الاستثمار Return on Investment وذلك حتى تتم المحافظة على رأس المال المدفوع كضمان عام للدائنين. ومن ناحية أخرى قد يكون رأس المال المكتسب غير مقيد أو أن يكون مقيد في شكل احتياطيات Reserues مثل الاحتياط القانوني أو احتياطي التوسعات أو احتياطي سداد رأس المال. ويلاحظ هنا أهمية التفرقة بين الاحتياطات وبين المخصصات. فالمخصصات Provisions تكون لمقابلة خسائر محتملة وهي بهذا تحميلاً أو تخفيضاً للربح الدوري في حين أن الاحتياطيات هي نوع من التصرف أو التخصيص للربح وليست تخفيضاً له.

---

(1) Richard G. Shroeder, levis D. McCullers and Myrtle Clark, **Accounting Theory**, text and readings, John Willey and sons, New York, Third edition, 1987, pp. 534 - 543.

٣ ـ رأس مال مكتسب. ويمثل تسويات رأسمالية لم تتحقق بعد حتى تاريخ إعداد قائمة المركز المالي Unrealized capital adjustments أمثلة على المفردات التي تدخل في هذا الجزء من حقوق الملكية نجدها في رأس مال إعادة التقويم، فروق ترجمة الأرصدة من العملات الأجنبية، أرباح الحيازة غير المحققة. . . وهكذا.

ويلاحظ من مناقشتنا لمكونات قائمة المركز المالي أنه هناك ارتباط وثيق بين هذه القائمة وبين قائمة الدخل. والترابط بين هاتين القائمتين يعتبر أمراً حتمياً وذلك نظراً لأن كل منهما يتم استخلاصه من نفس مجموعة الدفاتر والسجلات والبيانات المحاسبية. أضف إلى ذلك أن التعريف الرياضي Mathimatical definition للقائمتين من شأنه اعتبار رقم صافي الربح كما يظهر في قائمة الدخل أحد المصادر الرئيسية للتغير في رقم حقوق الملكية كما يظهر في قائمة المركز المالي. ويوضح لنا الشكل في الصفحة التالية هذا الترابط بين عناصر كل من قائمة الدخل وقائمة المركز المالي.

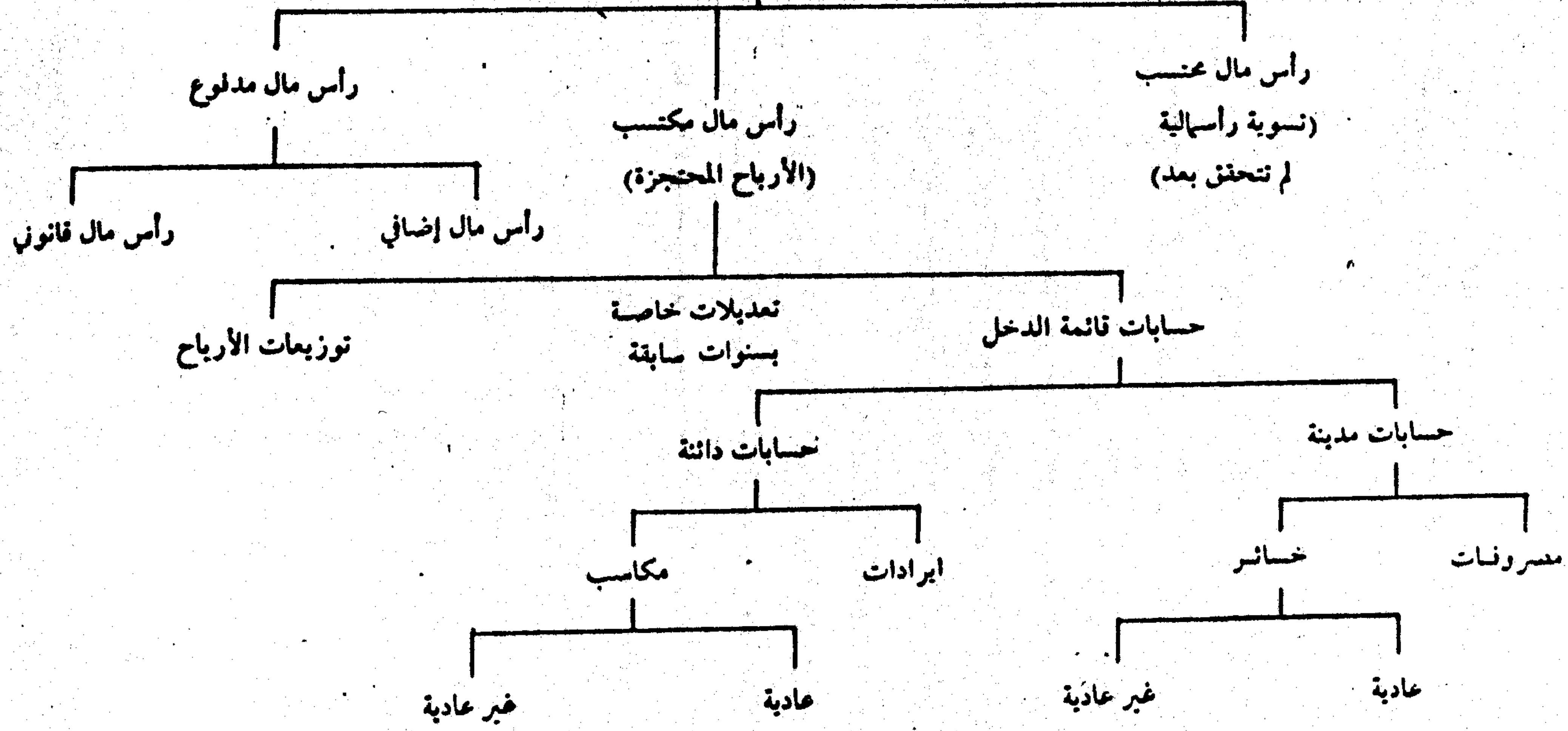
ومن هذا الشكل نجد أن التغير في حقوق الملكية يمثل حلقة الربط بين قائمة الدخل وبين قائمة المركز المالي. وقد تتعدد مصادر التغير في حقوق الملكية بحيث يتطلب الأمر تخصيص قائمة منفردة لبيان هذه المصادر المتعددة. وتعرف هذه القائمة بقائمة التغير في حقوق الملكية. Statement of Changes Stock-holders' Equity.

وتوضح لنا هذه القائمة التغيرات في مكونات رأس المال المدفوع بالإضافة إلى التغيرات في رقم الأرباح المحتجزة (المرحلة). أي أن هذه القائمة بالإضافة إلى قائمة الدخل يغطيان كافة مصادر التغير في حقوق الملكية خلال الفترة المحاسبية. وتشتمل قائمة التغير في حقوق الملكية على تيارين أساسيين:

١ ـ الاستثمارات الإضافية المقدمة من أصحاب رأس المال بصفتهم ملاكاً للمشروع. هذه الاستثمارات قد تكون في صورة نقدية أو عينية كما قد تتمثل في تحمل عبء سداد بعض الخصوم بدلاً من الوحدة المحاسبية.

٢ ـ التوزيعات على أصحاب رأس المال وهذه بدورها تنقسم إلى نوعين:

(١) توزيعات أرباح وتمثل عائداً على رأس المال المستثمر Return on Investment ومصدر


الأصول ـ الخصوم = حقوق الملكية
راس مال محتسب
(تسوية راسمالية
لم تتحقق بعد)
راس مال مكتسب
(الأرباح المحتجزة)
راس مال مدفوع
راس مال إضافي
راس مال قانوني
حسابات قائمة الدخل
تعديلات خاصة
بسنوات سابقة
توزيعات الأرباح
حسابات مدينة
حسابات دائنة
مصروفات
خسائر
ايرادات
مكاسب
عادية
غير عادية
عادية
غير عادية

هذه التوزيعات الأرباح المحتجزة.

(ب) توزيعات رأس المال وتمثل استرداد أو تخفيضاً لرأس المال المستثمر Return on Investments ومصدر هذه التوزيعات رأس المال المدفوع.

وتوزيعات الأرباح قد تتم نقداً أو عيناً وفي كلتا الحالتين تؤثر هذه التوزيعات على إجمالي حقوق الملكية. ومن ناحية أخرى قد تكون توزيعات الأرباح بشكل لا يؤثر على إجمالي حقوق الملكية وإنما يكون تأثيرها قاصراً على مكونات هذه الحقوق. ويتم هذا النوع الأخير من التوزيعات عن طريق إصدار أسهم منحة Stock dividends. فأسهم المنحة هي مجرد تحويل جزء من الأرباح المحتجزة إلى رأس المال المدفوع ولذلك فإن الأثر المحاسبي لإصدار وتوزيع هذه الأسهم ينصب على رسملة جزء من الأرباح المحتجزة وجعلها غير قابلة للتوزيع. ولذلك في رأي البعض لا تعتبر أسهم المنحة في حقيقتها توزيعاً للأرباح وأنها إذا ما استخدمت على نطاق واسع فإن سعر السهم في السوق سوف ينخفض الأمر الذي يجعل إصدار هذه الأسهم مجرد نوع من تجزئة السهم Stock split. وفي هذه الحالة الأخيرة سوف نجد أن الاختلاف الوحيد بين اصدار أسهم المنحة وبين تجزئة السهم سوف ينحصر في أن رأس المال القانوني يرتفع في الحالة الأولى بينما يظل على ما هو عليه في الحالة الثانية.

أما توزيع رأس المال أو تخفيضه فيكون بأحد طريقتين: إجراء توزيعات التصفية Liquidating Dividends أو شراء أسهم رأس المال Retirement of Capital Stock. وتوزيعات التصفية هي توزيعات تزيد عن مقدار الأرباح المحتجزة وهي بهذا تعتبر تخفيضاً لرأس المال المدفوع. وتقوم الوحدة المحاسبية بإجراء توزيعات تصفية في حالة الرغبة في تخفيض حجم أعمالها أو في حالة أن تكون الوحدة في طريقها إلى التصفية أو في حالة الاستثمار في موارد طبيعية تخضع للتناقص وهي الحالة التي تعرف بحالة الأصول المتناقصة wasting assets.

وشراء أسهم رأس المال قد يكون بصورة نهائية مقابل تخفيض نهائي لحقوق الملكية وقد يكون بصورة مؤقته عن طريق ما يعرف بشراء أسهم الخزانة.

وشراء أسهم الخزانة في جوهره نوع من التخفيض المؤقت في حقوق الملكية لحين قيام الوحدة بإعادة إصدارها، ولذلك من حيث المبدأ لا تعتبر أسهم الخزانة أصلاً من أصول

الوحدة المحاسبية. وعلى الرغم من ذلك فإن الافصاح عن أسهم الخزانة في قائمة المركز المالي لا تحكمه حتى الآن قاعدة محددة. إذ يمكن اظهار القيمة كأصل من الأصول أو كتخفيض لرأس المال أو كتخفيض رقم الأرباح المحتجزة.

When a corporation stock is acquired for purposes other than retirement (formal or constructive), or when ultimate despositin has not yet been decided, the cost of acquired stock may be shown separately, as a deduction from the total capital stock, capital surplus, and retained earnings, or may be accorded the accounting treatment appropriate for retired stock, or in some sircumstances may be shown as and asset[1].

مفهوم قائمة التدفق النقدي: ذكرنا فيما سبق أن قائمة الدخل عبارة عن بيان بنتائج العمليات الدخلية التي تمت خلال فترة معينة. ولذلك فإن هذه القائمة لا توضح كل مصادر التغير في المركز المالي للوحدة المحاسبية. ولاستكمال الافصاح عن هذه التغيرات ظهرت الحاجة إلى قائمة التغيرات في المركز المالي وأصبح لزاماً على كافة الوحدات المحاسبية إعدادها جنباً إلى جنب مع قائمة الدخل وقائمة المركز المالي.

وتعكس قائمة التغير في المركز المالي حركة تدفق الأموال التي تمت خلال فترة معينة وفي ذلك ما يفسر لنا ماجرى عليه العرف المحاسبي في السابق على تسمية هذه القائمة بقائمة التدفق المالي Fund flow statement أو قائمة مصادر الأموال واستخداماتها Sources and application of funds[2].

ومن المشاكل الرئيسية التي تثيرها هذه القائمة تحديد مفهوم الأموال Fund concept حيث نواجه بأكثر من مفهوم واحد. فقد يقصد بالأموال «النقدية وما في حكمها Cash and cash equivelent»، أو الأصول النقدية monetary assets أو صافي الأصول النقدية Net monetary assets أو رأس المال العامل Net working capital أو كل الموارد المالية All - financial resources[3]. ويلاحظ على هذه المفاهيم المتعددة أنه كلما زادت درجة شمول المفهوم كلما انخفضت درجة سيولته. فمفهوم رأس المال العامل ومفهوم كل الموارد يعتبران أكثر المفاهيم

---

(1) Acconting principles board opinion No. 6 «Status of Accounting Research bulletins», New York: Amercian Institute of Certified Public Accountants, 1965, para. 12.

(2) APB. Opinion No. 3-The Statement of sources and Application of funds», 1963.

(3) Eldon S. Hendriksen, Accounting Theory, Richard Irwin, Inc., Homewood, Illinois, fourth edition, 1982, pp. 241 - 246.

شمولا ولكن في مقابل ذلك يتضمنان عناصر على درجة منخفضة من السيولة. كذلك يلاحظ على كل من مفهوم الأصول النقدية ومفهوم صافي الأصول النقدية إنهما يستبعدان تلك العناصر التي تحتاج إلى وقت كبير نسبياً حتى يمكن تحويلها إلى نقدية سائلة إلا أنه في مقابل ذلك تواجهنا مشكلة التمييز بين الأصول والخصوم النقدية وغير النقدية. أضف إلى ذلك أنه كلما بعدنا عن مفهوم النقدية وما في حكمها كلما قلت درجة تأكدنا من المقاييس التي نحصل عليها. فكما نعلم تتأثر مقاييس الأصول غير النقدية بالقواعد التحكمية والاجتهادية الخاصة بالتوزيع والتخصيص بين الفترات المحاسبية المختلفة كما تتأثر بنواحي القصور المتعددة لنموذج التكلفة التاريخية.

وترتيباً على ماسبق نجد أن أكثر المفاهيم صدقاً في التعبير عن درجة السيولة التي تتمتع بها الوحدة المحاسبية هو مفهوم «النقدية وما في حكمها» المأخذ الوحيد على هذا المفهوم هو أن النقدية تعتبر أكثر عناصر المركز المالي تأثراً بسياسة الإدارة فيما يتعلق بمستوى المخزون والسداد والتحصيل. أي أن التدفقات النقدية غالباً ما تكون على درجة كبيرة من التباين من فترة إلى أخرى وبالتالي قد تفقد كثيراً من ملاءمتها كأساس للتنبوء بالتدفقات النقدية المستقبلة. ولكن من ناحية أخرى يلاحظ أن المفاهيم الأخرى لمصطلح الأموال ليست أفضل من مفهوم النقدية في هذا المجال. ولعل في ذلك ما يفسر لنا أنه حتى وقت قريب كانت هناك حرية اختيار متاحة للوحدات المحاسبية لاتباع المفهوم الذي تراه مناسباً لظروفها أو أوضاعها الخاصة:

The definition of funds adopted should be the one that provides the most information to users for making their assessment of future cash flows»[1].

ولقد ترتب على ما سبق أن أصبحت الممارسات المحاسبية في مجال إعداد قائمة التغير في المركز المالي غير قابلة للمقارنة، الأمر الذي أضر كثيراً بمصالح مستخدمي التقارير المالية. أضف إلى ذلك ما سبق أن أوضحناه من تزايد أهمية التدفقات النقدية التاريخية لأغراض التنبوء بالتدفقات النقدية المستقبلة. ومن هنا جاء موقف مجلس معايير المحاسبة الأمريكي الأخير والذي ينص على وجوب إعداد قائمة بالتدفقات النقدية Statement of cash flows بدلاً من قائمة التغير في المركز المالي[2]. ورغم أن المجلس لم يحدد مدى التزام الوحدات غير

(1) Financial Accounting Standards Board FASB Discussion Memorandum, An Analysis of Issues Related to Reporting Funds Flows, Liquidity and flexibility, FASB, 1980.

(2) Statement of financial accounting standards, SFAS No. 95, «Statement of cash flows», Journal of accountancy, february 1988, pp. 139 - 153.

التجارية بهذه القائمة إلا أنه ألزم كافة الوحدات المحاسبية بغض النظر عن الحجم أو طبيعة النشاط.

والهدف من قائمة التدفق النقدي هو مساعدة المستثمرين والمقرضين وغيرهم في المجالات التالية:

١ ـ التنبوء بالتدفقات النقدية المستقبلة.
٢ ـ التقييم الارتدادي Feed back للتدفقات النقدية الحالية (التاريخية).
٣ ـ تقييم قدره المنشأة على إجراء توزيعات الأرباح ومقابلة متطلبات الاستثمار والتوسع.
٤ ـ تحديد مصار الاختلاف بين صافي الدخل وصافي التدفقات النقدية.

ومن الواضح أن تحقيق هذه الأهداف يتطلب الأخذ بمفهوم النقدية ـ الداخلة والخارجة ـ وليس مفهوم رأس المال العامل أو أي مفهوم آخر للأموال. أي أن إعداد هذه القائمة يجب أن يكون على أساس مفهوم النقدية وما في حكمها وبحيث تشمل بالإضافة إلى النقدية السائلة أي أصول أخرى سريعة التحويل إلى نقدية حاضرة. أمثلة على العناصر التي تعتبر في حكم النقدية نجدها في أوراق القبض والمدينين وأي استثمارات قصيرة الأجل يمكن تحويلها إلى تقادير محددة (معلومه) من النقدية. ويشترط هنا أن لا تزيد مدة استحقاق العنصر عن ثلاثة شهور وذلك حتى يمكن تحقيق أقل مستوى ممكن من عدم التأكد في قياس التدفقات النقدية. فكلما كانت فترة الاستحقاق قصيرة كلما انخفض أثر التقلبات في سعر الفائدة على القيمة النقدية للعنصر. وفي جميع الأحوال يجب على الوحدة المحاسبية أن تفصح عن السياسة التي اتبعتها في تحديد العناصر التي تعتبر في حكم النقدية.

ويجب أن يتم قياس التدفقات النقدية على أساس إجمالي، ذلك لأن اتباع الأساس الصافي قد يؤدي في كثير من الأحيان إلى اخفاء معلومات مفيدة في تقييم التدفقات الداخلة والخارجة. فمثلاً الاكتفاء بإظهار الرقم الصافي كتعبير عن أثر الإضافات إلى الأصول الثابتة لن يوضح بدرجة كافية طبيعة النشاط الاستثماري الذي تم خلال الفترة، إذ أن ذلك يتطلب الافصاح عن المتحصلات النقدية من بيع الأصول القديمة جنباً إلى جنب مع ما تم دفعه في شكل إنفاق رأسمالي. إلا أنه من ناحية أخرى نجد أنه هناك حالات يكون فيها الافصاح عن

كل من النقدية الداخلة والنقدية الخارجة نتيجة عملية معينة أمر غير مستحب أو غير ذي فائدة: فمثلاً التدفقات النقدية الإجمالية المتعلقة ببيع وشراء الأوراق المالية سريعة التحويل إلى نقدية هي في حقيقة الأمر تغيرات داخلية في البنود المكونة لعنصر النقدية ومافي حكمها. مثال آخر نجده في الودائع تحت الطلب لدى البنوك حيث تكون عمليات السحب والإضافة متعددة وكبيرة الحجم. في مثل هذه الحالات نجد أنه من المفضل قياس التدفقات النقدية على أساس صافي خاصة وأن المنشأة هنا في حقيقة الأمر تقوم بإدارة هذه الأموال لمصلحة عملائها. والقاعدة العامة هنا هي أنه يمكن استخدام الأساس الصافي لقياس التدفقات النقدية الداخلة والخارجة فقط في حالة العناصر النقدية التي تتميز بمعدل دوران سريع وتواريخ استحقاق قصيرة الأجل وبمقادير كبيرة. وهنا أيضاً نجد أن مدة الثلاثة شهور على الأكثر هي الأساس في تحديد المدى قصير الأجل.

ومن أجل زيادة فاعلية القائمة في تحقيق الأهداف المحددة لها يلزم تبويب التدفقات النقدية في هذه القائمة إلى ثلاثة مجموعات:

١ ـ تدفقات نقدية من النشاط الاستثمار Investing Activities وهذه تشمل:

(أ) المتحصلات من بيع الاستثمارات في أوراق مالية أو من بيع أي أصول أخرى خلاف المخزون السلعي.

(ب) المدفوعات مقابل زيادة استثمارات المنشأة في أوراق مالية أو شراء أي أصول أخرى بغرض الاقتناء لتسهيل نشاط المنشأة وليس بغرض إعادة البيع.

٢ ـ تدفقات نقدية من النشاط التمويلي Financing Activities وهذه تشمل:

(أ) المتحصلات من إصدار الأسهم والسندات أو أي مصادر تمويل (اقتراض) أخرى.

(ب) المدفوعات في شكل توزيعات الأرباح أو رد جزء من حقوق الملكية لأصحابها أو سداد القروض طويلة الأجل.

٣ ـ تدفقات نقدية من النشاط التشغيلي Operating activities وتمثل الآثار النقدية للعمليات والأحداث التي تدخل في تحديد صافي الدخل. وهذه التدفقات تشمل:

(أ) المتحصلات من بيع السلع والخدمات أو من تحصيل الحسابات المدينة Receivables

الخاصة بالعملاء وكذلك المتحصلات من عوائد الاستثمار في الأوراق المالية أو أي نشاط آخر لا يدخل في دائرة النشاط الاستثماري أو التمويلي.

(ب) المدفوعات مقابل تكلفة البضاعة المباعة والخدمات المقدمة للعملاء وكذلك مقابل سداد الحسابات الدائنة Payables الخاصة بالموردين. وأيضاً تشمل المدفوعات عن فوائد القروض وسداد الضرائب الدخلية.

ويلاحظ أنه هناك تدفقات نقدية تجمع بين صفات أكثر من نوع واحد من أنواع النشاط المذكوره. فمثلاً الفائدة المدفوعة على القروض ترتبط أساساً بالنشاط التمويلي، إلا أنه نظراً لكونها تدخل ضمن العناصر المحددة للدخل الدوري فقد رؤى اعتبارها متعلقة بالنشاط التشغيلي. كذلك بالنسبة للبيع والشراء بالتقسيط، فمثل هذه العمليات لها جوانب تشغيلية وتمويلية واستثمارية في آن واحد. والقاعدة العامة هي أن يتم تبويب التدفق النقدي حسب الغرض الأساسي من النشاط، فإذا كانت الأقساط المحصلة أو المدفوعة متعلقة أساساً بهدف التشغيل أعتبرت تدفقات تشغيلية. مثال آخر نجده في التدفقات النقدية المرتبطة بعمليات الصيانة والتجديدات فهي تشتمل على جوانب تشغيلية وأخرى استثمارية، إلا أن الاعتبارات العملية قد تفرض علينا عدم التفرقة بين نشاط الصيانة وبين نشاط التجديدات واعتبارهما تدفقات تشغيلية.

وبالإضافة إلى التبويبات الثلاثة السابقة، يلزم الافصاح عن العمليات غير النقدية بصورة منفصلة في جداول مستقلة. وترجع أهمية الافصاح عن هذه العمليات إلى أنه على الرغم من أنه لا ينتج عنها آثار نقدية حالية إلا أن لها تأثير على التدفقات النقدية المستقبلة. أمثلة على هذه العمليات نجدها في تحويل بعض القروض (سندات مثلاً) إلى حقوق ملكية أو الحصول على بعض الأصول في مقابل تحمل التزامات طويلة الأجل أو في حالة التأجير الرأسمالي Capital lease لبعض الأصول.

والإفصاح في القائمة يجب أن يكون بحيث يتم التمييز بين صافي التدفق النقدي الناتج عن كل نشاط من الأنشطة الثلاثة المذكورة على حدة - الاستثمار، التمويل، التشغيل. كذلك

يلزم إظهار الرقم النهائي لصافي التدفقات النقدية مجتمعة وتسوية هذا الرقم Reconcilation مع رقم النقدية أول وآخر المدة كما يظهر في قائمة المركز المالي.

وبالنسبة لصافي التدفق النقدي من النشاط التشغيلي فنجد أنه يمكن تحديده بأحد طريقتين: طريقة مباشرة Direct method وأخرى غير مباشرة Indirect method. وطبقاً للطريقة المباشرة يتم تحديد العناصر الأساسية المكونة لكل من التدفقات الداخلة والخارجة الناتجة عن النشاط التشغيلي مثل المتحصلات من المبيعات ومن العملاء والمدفوعات للمشتريات ولسداد الموردين، وهكذا بالنسبة لباقي أوجه النشاط الجاري كل على حدة. أما الطريقة غير المباشرة فتبدأ برقم صافي الربح من قائمة الدخل ثم يتم تعديل هذا الرقم بعناصر الإيرادات والمصروفات التي لم يترتب عليها تدفق نقدي خلال الفترة مثل المقدمات والمستحقات والاستهلاكات وكافة التسويات المحاسبية المختلفة. طبقاً لهذه الطريقة الثانية يتم، تسوية In-direct reconcilation رقم صافي الربح برقم صافي التدفق النقدي من النشاط التشغيلي.

والطريقة المباشرة تتميز بأنها توفر معلومات أكثر تفصيلاً وبصورة أوضح عن الآثار النقدية لأوجه النشاط التشغيلي للمنشأة. وبالتالي تعتبر هذه الطريقة أكثر فائدة في تقييم الوضع النقدي وتحديد مدى قدرة المنشأة على مقابلة احتياجاتها النقدية المختلفة. إلا أنه يعاب عليها من ناحية أخرى أنها سوف ترتب أعباءاً إضافية خاصة بنظام المعلومات المحاسبية ذلك لأن معظم الأرقام المحاسبية تعتمد على أساس الاستحقاق وليس على الأساس النقدي.

أما الطريقة غير المباشرة فهي تتميز بأنها توفر معلومات تساعد مستخدمي التقارير المالية في معرفة كيفية الانتقال من الأرقام المحاسبية إلى تيارات نقدية. فعن طريق معرفة أسباب الاختلاف بين أرقام صافي الربح وأرقام صافي التدفق النقدي سوف يكتسب مستخدمي التقارير المالية القدرة على تحويل وتعديل القوائم المالية لفترات عديدة وبحيث يتوفر لهم معلومات عن التدفقات النقدية لعدد من الفترات يكفي لعمل التنبؤات على أساس سليم. في حين نجد أن الطريقة المباشرة على عكس ذلك تعطينا معلومات عن التدفقات النقدية الخاصة بفترة واحدة أو عدد محدود من الفترات وهي بهذا تعتبر أقل فائدة لأغراض التنبؤ.

وإزاء المزايا التي تتمتع بها كل من الطريقتين فإنه يفضل بقدر الإمكان إعداد قائمة

التدفق النقدي بطريقة شاملة وبحيث يتم أولاً تطبيق الطريقة المباشرة ثم يخصص جزء تالي من القائمة لبيان التسوية اللازمة بين رقم صافي الربح وبين رقم صافي التدفق النقدي من النشاط التشغيلي. واضح أن الهدف من مثل هذه القائمة الشاملة هو تحقيق مزايا كل من الطريقتين بصورة مجتمعة.

ويجدر بنا في ختام معالجتنا لمفاهيم القوائم المالية الأساسية أن نوضح جوانب التكامل فيما بينها. فبالإضافة إلى الترابط بين القوائم المالية الأساسية فإن هذه القوائم أيضاً مكملة لبعضها البعض Complementary ومن المعروف أن القوائم المالية الثلاثة التي تناولناها في هذا الجزء تعكس معلومات مختلفة عن نفس الظواهر الاقتصادية الخاصة بالوحدة المحاسبية. إلا أنه في نفس الوقت نجد أنه ليس في استطاعة أي من هذه القوائم بمفردها مقابلة كافة احتياجات مستخدمي التقارير المالية. ومن هنا كانت أهمية التنبيه إلى ضرورة الربط بين المعلومات الواردة في قائمة معينة بالمعلومات الواردة بالقوائم الأخرى. وفعلاً نجد أن أغلب مؤشرات التحليل المالي التي تستخدم بصورة شائعة لا تعتمد فقط على الربط بين مفردات القائمة الواحدة بل تعتمد أيضاً على الربط بين المعلومات الواردة بأكثر من قائمة واحدة. وفيما يلي توضح بعض صور التكامل القائم بين القوائم المالية الأساسية:

١ ـ من المعروف أن قائمة المركز المالي تتضمن معلومات عن الهيكل التمويلي للمنشأة وبالتالي يمكن استخدامها لتقييم مدى السيولة والمرونة التمويلية. إلا أن قائمة المركز المالي لا تعطينا صورة كاملة عن هذه الأوضاع إلا إذا استخدمت جنباً إلى جنب مع قائمة التدفق النقدي.

٢ ـ من المعروف أن قائمة الدخل تعطينا معلومات هامة عن قدرة المنشأة على تحقيق الأرباح، إلا أن هذه المعلومات الخاصة بالربحية سوف تكون ذات مضمون أشمل وأعمق إذا ما تم ربطها بالمعلومات الواردة بقائمة المركز المالي للتوصل إلى مؤشرات تقييم الأداء وتحديد القدرة الإيرادية للمنشأة.

٣ ـ من المعروف أن قائمة التدفق النقدي تعطينا معلومات عن التدفقات النقدية الحالية (التاريخية) إلا أن هذه المعلومات التاريخية تعتبر ذات فائدة محدودة في مجال التنبؤ ذلك

لأن التدفقات النقدية الداخلة خلال الفترة الحالية تتأثر بنشاط الفترات السابقة كما أن التدفقات الخارجة خلال الفترة الحالية لها تأثير على التدفقات النقدية الخاصة بالفترات المقبلة. وعليه فإنه لأغراض التنبؤ يلزم استخدام المعلومات الواردة بقائمة التدفق النقدي وتحليلها على ضوء دراسة المعلومات التي توفرها قائمة الدخل.

٤ ـ من المعروف أن قائمة التغير في حقوق الملكية توفر لنا معلومات عن بعض مصادر التغير في عناصر المركز المالي، إلا أن هذه المعلومات سوف لا تكون ذات فائدة تذكر إلا إذا استخدمت جنباً إلى جنب مع المعلومات الواردة في القوائم المالية الأخرى: مثلاً مقارنة التوزيعات مع صافي الدخل الخاص بالفترة، أو مقارنة عمليات تخفيض أو زيادة رأس المال مع التيارات الخاصة بالاقتراض أو تسديد القروض.

المبحث الخامس
مفاهيم عناصر القوائم المالية

من المعروف أن القوائم المالية هي ناتج تشغيل قدر هائل من البيانات وبالتالي هناك دائماً حاجة إلى التلخيص والتجميع Aggregation بهدف التبسيط. فالقوائم المالية إذا هي نوع من التجريد للواقع وبذلك تعتبر نموذجاً يصف لنا بشيء من التبسيط الجوانب المتشابكة والمتداخلة لهذا الواقع. ويتم التعبير في هذه القوائم باستخدام الأرقام والأسماء كرموز Symbols للأشياء الحقيقية Real Things. ولما كانت القوائم المالية مجرد تمثيل Surrogate للواقع الاقتصادي للوحدة المحاسبية فإنه يلزم التنبيه إلى خطورة التركيز على دراسة الأرقام النهائية The bottom line دون التفاصيل. فهناك ميل في الحياة العملية للاعتماد على مؤشرات إجمالية مثل صافي الأصول، صافي الدخل ومعدل العائد على الاستثمار في تقييم الأداء واتخاذ القرارات. حقيقة أن مثل هذه المؤشرات مفيدة كمقاييس عامة للحكم على الأداء الإجمالي، إلا أن دراسة المكونات لمجاميع العناصر الواردة بالقوائم المالية غالباً ما يكون أكثر فاعلية من مجرد الاعتماد كلية على الإجماليات. أي أنه في نفس الوقت الذي نحتاج فيه إلى التلخيص والتجميع يلزم أيضاً تحليل الإجماليات Decomposition باستخدام التبويب المناسب.

والتبويب في القوائم المالية يكون على أساس تجميع البنود items المتشابهة في مجموعات من العناصر Elements الأساسية. الهدف هو استخلاص أكبر قدر ممكن من المعلومات المفيدة لمستخدمي التقارير المالية. والتشابه أو عدم التشابه بين البنود يكون بالنسبة لخاصية أو أكثر من الخصائص التي تتخذ أساساً للتبويب. ومن الطبيعي أن يتم اختيار الخاصية أو الخصائص على ضوء الأهداف المراد تحقيقها. فمثلاً بالنسبة لهدف التنبؤ بالتدفقات النقدية المستقبلية سواء من حيث قيمتها أو توقيتها أو درجة عدم التأكد نجد أن تبويب عناصر القوائم المالية يجب أن يكون على أساس خصائص مثل التكرارية، الاستمرارية، درجة المخاطرة، درجة الاعتماد على المعلومات.

ومن المتعارف عليه بين المحاسبين أن يتم تجميع البنود المختلفة حسب خصائصها المرتبطة بدورة النشاط الاقتصادي للوحدة المحاسبية: موارد اقتصادية - التزامات (أو حقوق) على هذه الموارد - أثر الأحداث والعمليات والظروف على هذه الموارد والالتزامات. فمثلاً يتم تجميع بنود مثل النقدية، المدينين، أوراق القبض، المخزون، الآلات وغيرها من البنود المتشابهة من حيث كونها تمثل موارد اقتصادية تحت مسمى الأصول. وهكذا بالنسبة للعناصر الأخرى التي تشملها القوائم المالية.

والعناصر الأساسية للقوائم المالية يمكن حصرها في عشرة عناصر: سبعة منها ترتبط بالوحدات التجارية وغير التجارية وهي: الأصول، الخصوم، حقوق الملكية أو صافي الأصول، الإيرادات، المصروفات، المكاسب والخسائر. أما الثلاثة عناصر الأخرى فترتبط فقط بالوحدات التجارية وهي: استثمارات أصحاب المشروع، التوزيعات على أصحاب المشروع، وصافي الدخل. ويقابل هذه العناصر الثلاثة الأخيرة ثلاثة عناصر مناظرة في الوحدات غير التجارية هي:

١ - التغير في صافي الأصول المقيدة بصورة دائمة.
Permanently Restricted Net Assets.

٢ - التغير في صافي الأصول المقيدة بصورة مؤقتة
Temporarily Restricted net Assets.

٣ - التغير في صافي الأصول غير المقيدة (الحرة)
Unrestricted Net Assets.

ومن أهم المحاولات العلمية التي بذلت لتحديد مفاهيم العناصر الأساسية للقوائم المالية تلك الدراسة التي قام بها مجلس معايير المحاسبة الأمريكي في البيان رقم (٣) من سلسلة البيانات الخاصة بوضع الإطار المفاهيمي للمحاسبة المالية. وفي عام ١٩٨٥ صدر عن نفس المجلس البيان رقم (٦)[1] والذي جاء تعديلاً لبعض ما جاء بالبيان رقم (٣) بهدف جعل مفاهيم العناصر قابلة للتطبيق في الوحدات التجارية وأيضاً الوحدات التي لا تهدف لتحقيق الربح. وسوف نتناول فيما يلي المفاهيم التي جاءت في هذه الدراسة مع مقارنتها بما سبق من محاولات أخرى. وقد رأينا عرض دراستنا لهذا الموضوع في ثلاثة مجموعات من المفاهيم:

١ ــ المفاهيم الخاصة بالأرصدة.

٢ ــ المفاهيم الخاصة بالتدفقات.

٣ ــ التغيرات في حقوق الملكية وصافي الأصول.

ومن المهم الإشارة قبل البدء في عرض الموضوع أننا لن نتعرض هنا لمشاكل التحقق والقياس وذلك لسبب أساسي وهو أن تحديد المفاهيم يجب أن يكون بناء على اعتبارات فكرية بحتة ودون التأثر بمشاكل التطبيق العملي. هذه المشاكل المتعلقة بموضوعات التحقق والقياس سوف تكون موضوع دراستنا في الفصل القادم.

المفاهيم الخاصة بالأرصدة:

تتكون الأرصدة من ثلاثة عناصر أساسية: الأصول، الخصوم وحقوق الملكية أو صافي الأصول. وفيما يلي نتناول مفهوم كل من هذه العناصر.

مفهوم الأصول:

هناك تعريفات عديدة لمصطلح الأصول مثله في ذلك مثل كافة المصطلحات المحاسبية الأساسية الأخرى. ونستعرض هنا في اطار تاريخي أهم التعاريف الرسمية التي أعطيت لهذا المصطلح وذلك بهدف القاء الضوء على خصائصه الأساسية.

---

(1) Financial Accounting Standard Board, Statement of Financial Accounting concepts, No. 6, FASB, 1985

في عام ١٩٥٣ قدمت لجنة المصطلحات التابعة لمجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي (AICPA) تعريفاً للأصول على أنها كل ما يتمثل في رصيد مدين يلزم ترحيله للفترة القادمة بعد اقفال الحسابات طبقاً للمبادىء المحاسبية المتعارف عليها وذلك باعتبار أن هذا الرصيد المرحل يعبر عن قيمة معينة أو ممتلكات أو مصروفات مؤجلة تخص فترات مقبلة.

Something represented by a debit balance that is or would be properly carried forward upon a closing of books of account according to the rules or principles of accounting provided such debit balance is not in effect a negative balance applicable to a liability, on the basis that it represents either a property right or value acquired, or an expenditure made which has created a property right, or value acquired, as an expenditure made which has created a property or is properly applicable to the future. Thus, plant, accounts receivable, inventory, and a deferred charge are all assets in balance - sheet classification[1].

وفي عام ١٩٧٠ قدم مجلس مبادىء المحاسبة الأمريكي (APB) تعريفاً آخر للأصول على أنها تتمثل في أي موارد اقتصادية أو مصروفات مؤجلة يتم قياسها والاعتراف بها طبقاً للمبادىء المحاسبية المتعارف عليها.

Economic resources of an enterprise that are recognized and measured in conformity with generally accepted accounting prinicples Assets also include certain deferred charges that are not resources but that are recognized and measured in conformity with generally accepted accounting principles[2].

وفي عام ١٩٨٥ استقر رأي مجلس معايير المحاسبة الأمريكي على تعريف الأصول بأنها: منافع اقتصادية متوقع الحصول عليها في المستقبل وأن الوحدة المحاسبية قد اكتسبت حق الحصول على هذه المنافع أو السيطرة عليها نتيجة أحداث وقعت أو عمليات تمت في الماضي.

Assets are probable future economic benefits obtained or controlled by a particular entity as a result of past transactions or events[3]

---

(1) Committee on Terminology «Review and Resume», Accounting Terminology Bulletin No. 1. AICPA, 1953, Para 26.

(2) Accounting principles Board. «Basic concepts and accounting principles underlying Financial statements of Business Enterprises», APB statement No. 4 (AICPA) 1970, Para. 132.

(3) Financial Accounting standards Board, Statement of Financial Accounting Concepts No. 6, «Elements of Financial Statements, a replacement of FASB concepts statement No. 3 (incorporating as amendment of FASB Concepts statement No. 2), December 1985, Para. 25.

ويلاحظ على التعريف الأول أنه يؤكد على الملكية القانونية كصفة من صفات الأصل، كما أنه يدخل ضمن عناصر الأصول المصروفات المؤجلة التي لا يتمكن المحاسب من تحميلها لقائمة الدخل الخاصة بالفترة. وعلى ذلك نجد أن هذا التعريف يعطي الأولوية لاعتبارات تحديد الدخل كما أنه يدخل القواعد والمبادىء المحاسبية من ضمن المحددات للمفهوم. أما عن التعريف الثاني فلا يختلف كثيراً إلا من حيث نظرته إلى الأصول من زاوية الموارد الاقتصادية وليس من زاوية الملكية القانونية. ولذلك فالتعريف الثاني يعتبر أكثر شمولاً ولو أنه أيضاً يدخل القواعد والمبادىء المحاسبية المتعارف عليها كجزء من التعريف.

ويعتبر المفهوم الثالث تطوراً جذرياً في تحديد معنى الأصول. فهو من ناحية يعتبر أكثر التعاريف المقدمة شمولاً وتحديداً كما أنه يستبعد من المفهوم أي اعتبارات تتعلق بقواعد ومبادىء القياس أو التطبيق المحاسبي. وطبقاً لهذا التعريف نجد أنه هناك ثلاثة خصائص رئيسية يجب توافرها في الأصول:

١ ـ وجود منافع اقتصادية مستقبلة. أي أن تكون للأصل قدرة مباشرة أو غير مباشرة على تزويد المنشأة بالخدمة أو المنفعة سواء بمفرده أو بالتضافر مع غيره من الأصول وذلك بهدف تحقيق تدفقات نقدية موجبة في المستقبل.

٢ ـ قدرة الوحدة على التحكم في أو السيطرة على هذه المنافع. أي وجود ارتباط بين الوحدة المحاسبية وبين الأصل بحيث يكون في استطاعة الوحدة الحصول متى تشاء على المنافع أو الخدمات لنفسها أو تمكين الغير منها.

٣ ـ أن تكون القدرة على التحكم في المنافع والخدمات قد نتجت عن احداث أو عمليات تمت فعلاً في الماضي. بعبارة أخرى يلزم أن تكون العمليات أو الأحداث التي تخول للوحدة المحاسبية حق الحصول أو السيطرة على المنافع المستقبلة قد حدثت فعلاً.

وغياب خاصية أو أكثر من هذه الخصائص الثلاث يتنافى مع وجود الأصل. أي أنه لا يعتبر بنداً من البنود أحد مفردات الأصول إذا:

١ ـ لم يكن ممثلاً خدمات مستقبلة أو

٢ ـ أنه يمثل خدمات مستقبلة ولكن ليس في استطاعة الوحدة المحاسبية السيطرة عليها

(المنافع العامة مثلا) أو

٣ ـ أنه يمثل خدمات مستقبلة وفي استطاعة الوحدة تنظيم طريقة الاستفادة من هذه الخدمات ولكن الأحداث أو العمليات التي تخول الوحدة هذا الحق لم تتحقق بعد.

وقدرة الأصل على تقديم خدمات اقتصادية مستقبلة قد تأخذ أحد صور ثلاثة:

١ ـ امكانية مبادلة الأصول بأي شيء آخر له قيمة للوحدة المحاسبية.

٢ ـ استخدام الأصل داخلياً في تحقيق نشاط له قيمة للوحدة المحاسبية.

٣ ـ استخدام الأصل في الوفاء ببعض التزامات الوحدة المحاسبية.

والدليل الواضح على وجود خدمات اقتصادية متوقعة هو توفر سعر تبادلي للأصل. إلا أنه في نفس الوقت يلاحظ أن عدم توافر سعر سوق أو عدم امكانية تبادل الأصل في الأسواق لا يقوم دليلاً قاطعاً على عدم وجوده. كل ما في الأمر أن مثل هذه الأوضاع سوف يقتصر اثرها على صعوبة التطبيق العملي نتيجة ما نواجهه من مشاكل تتعلق بالاعتراف وقياس القيمة وعدم التأكد.

وتحمل التكلفة ليس دليلاً قاطعاً على وجود الأصل. فقد لا تحقق التكلفة الهدف المرجو منها وتصبح من بنود الخسائر، كما أن الوحدة المحاسبية قد تحصل على الأصول (نقداً أو عيناً في شكل سلع أو خدمات) في مقابل زيادة رأس المال أو في شكل هبات أو تبرعات كما قد تنشأ الأصول نتيجة النمو الذاتي (الطبيعي) للموارد accretion أو الاكتشافات الطبيعية أو تغيرات الأسعار. الدليل القاطع على وجود الأصل هو توقع منافع اقتصادية مستقبلة وليست التكلفة التي تتحملها الوحدة في سبيل الحصول عليه.

والحقيقة أن الوحدات المحاسبية عادة ما تتحمل تكلفة مقابل الحصول على الأصل سواء عن طريق الشراء من وحدات أخرى أو عن طريق اضافة منافع جديدة من نشاطها الداخلي. إلا أنه يلزم دائماً التفرقة بين الأصل وبين طريقة الحصول عليه. فالأصل في جوهره منافع اقتصادية متوقعة والتكلفة أحد الآثار التي قد تنتج من محاولات تدبير هذه المنافع. وعلى ذلك يمكن القول أنه بالرغم من أن التكلفة ليست خاصية أساسية من خصائص الأصل إلا أنها من ناحية أخرى تساعد في تطبيق مفهوم الأصل وذلك من جانبين:

أولا : تحمل التكلفة قد يقوم دليلاً على وجود الأصل.

ثانيا : التكلفة تعتبر أحد المقاييس الممكنة للتعبير عن قيمة الأصل.

وقدرة المنشأة على الاستفادة من الخدمات المتوقعة التي يتضمنها الأصل عادة ما تستند على حقوق قانونية Legal rights. إلا أنه من ناحية أخرى يلاحظ أن غياب الأسانيد القانونية ليس دائماً دليل قاطع على عدم وجود الأصل. فمثلاً قد تستطيع الوحدة السيطرة على الخدمات المتوقعة من اكتشاف أو اختراع معين عن طريق المحافظة على سرية هذا الاكتشاف أو الاختراع. كذلك يلاحظ أن وجود الحق القانوني لملكية الشيء لا يعتبر دليلاً قاطعاً على وجود الأصل كما في حالة الشراء التأجيري مثلاً. حقيقة أن قدرة الوحدة على التحكم في المنافع المستقبلة التي يحتويها الأصل عادة ما تتطلب ملكيتها أو حيازتها، إلا أن ذلك ليس شرطاً ضرورياً. فبضاعة الأمانة ليست أصلاً من أصول المنشأة كما أن التأجير الرأسمالي يعتبر أحد طرق تدبير الأصول دون أن يصاحب ذلك ملكية قانونية.

ويجب التفرقة بين المنافع المستقبلة المتوقعة من الأصول الحاضرة وبين الأصول المحتمل الحصول عليها في المستقبل. وفي ذلك ما يفسر لنا اشتراط وقوع حدث أو عملية في الماضي قبل الاعتراف محاسبياً بأصل للوحدة. وترتيباً على ذلك لا يعتبر المخزون من البترول الخام الموجود في باطن الأرض أصلاً إلا بعد اكتشافه فعلاً والحصول على حق استخراجه. كذلك لا يمكن اعتبار التقديرات الخاصة بالاستثمارات في الموازنة التخطيطية Budget أصلا من أصول الوحدة المحاسبية.

كذلك ليس من الضروري أن يكون الأصل قابلاً للتداول Exchangability أو التصرف فيه Severence. فمثلاً نجد أن البضاعة تحت التشغيل أو الأصول الثابتة ذات الاستخدام المتخصص أو شهرة المحل تعتبر جميعها أصولاً للوحدة المحاسبية رغم عدم امكان التصرف فيها بالتداول. حقيقة أن مثل هذه الأصول قد لا يكون لها قيمة تبادلية أو بيعية تذكر Ex-change value إلا أن لها قيمة استعمال Value in use بالنسبة للنشاط الإنتاجي الخاص بالوحدة المحاسبية.

وهكذا نجد أنه هناك خصائص أخرى ثانوية للأصول مثل تحمل الوحدة لتكلفة

(تضحية اقتصادية) مقابل الحصول على الأصل، قابلية الأصل للتداول أو التصرف فيه لوحدات أخرى، قانونية الامتلاك، أو الحيازة. مثل هذه الخصائص تعتبر ثانوية بمعنى أن غيابها لا يقوم دليلاً قاطعاً على عدم وجود الأصل، ويقتصر دورها في أنها مؤشرات عامة يمكن الاسترشاد بها في مجال التطبيق العملي.

مفهوم الخصوم:

كما هو الحال بالنسبة للأصول، هناك تعريفات عديدة لمصطلح الخصوم. ونستعرض هنا في اطار تاريخي أهم التعريفات الرسمية التي اعطيت لهذا المصطلح المحاسبي.

في عام ١٩٥٣ قدمت لجنة المصطلحات التابعة لمجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي (AICPA) تعريفاً للخصوم على أنها كل ما يتمثل في رصيد دائن يلزم ترحيله للفترة القادمة بعد إقفال الحسابات وذلك طبقاً للقواعد أو المبادىء المحاسبية المتعارف عليها. هذه الأرصدة الدائنة لا تقتصر على الالتزامات للدائنين وإنما أيضاً رأس مال الأسهم وأي عناصر دائنة مؤجلة للفترات القادمة وتظهر في الميزانية الخاصة بالفترة الحالية:

Something represented by a credit balance that is or would be properly carried forward upon a closing of books of account according to the rules or principles of accounting, provided that such credit balance is not in effect a negative balance applicable to an asset. Thus the word is used broadly to comprise not only items which constitute liabilities in the popular sense of debts or obligations (including provision for those that are unascertained), but also credit balances to be accounted for which do not involve a debtor and creditor relation. For example, capital stock and related or similar elements of proprietorship are balance sheet liabilities in that they represent balances to be accounted for, though these are not liabilities in the ordinary sense of debts owed to legal creditors.[1]

وفي عام ١٩٧٠ قدم مجلس مبادىء المحاسبة الأمريكي (APB) تعريفاً آخر للخصوم على أنها تتمثل في التزامات اقتصادية قائمة على المنشأة أو أي عناصر دائنة مؤجلة لفترات قادمة تم إثباتها وقياسها طبقاً للمبادىء المحاسبية المتعارف عليها:

(1) Committee on Terminology, op.cit, 1953, para 27.

Economic obligations of an enterprise that are recognized and measured in conformity with generally accepted accounting principles. Liabilities also include certain deferred credits that are nt obligations but that are recognized and measured in conformity with generally accepted accounting principles.

وفي عام ١٩٨٥ استقرار رأي مجلس معايير المحاسبة الأمريكي على تعريف الخصوم بأنها منافع اقتصادية من المتوقع التضحية بها مستقبلاً في شكل التزام قائم بالفعل على الوحدة المحاسبية بتحويل أصول أو تقديم خدمات لوحدة أو وحدات أخرى وذلك نتيجة أحداث وقعت أو عمليات تمت في الماضي:

Liabilities are probable future sacrifices of economic benefits arising from present obligations of a particular entity to transfer assets or provide services to other entities in the future as a result of past transactions or events.[3].

ويلاحظ على التعريف الأول أنه يأخذ بوجهة نظر الشخصية المعنوية في تعريف الخصوم حيث أدخل في نطاقها حقوق الملكية بالإضافة إلى الالتزامات تجاه الدائنين. أيضاً يلاحظ أن هذا التعريف يعطي أهمية لاعتبارات تحديد الدخل كما يعتبر القواعد والمبادىء المحاسبية المتعارف عليها من محددات المفهوم. أما عن التعريف الثاني فهو أكثر شمولاً من التعريف الأول إذ أنه لا يركز على الاعتبارات القانونية فقط وإنما ينظر إلى الخصوم على أنها أي التزام بتقديم موارد اقتصادية. إلا أن هذا التعريف يتماثل مع التعريف الأول من حيث تضمينه للعناصر الدائنة المؤجلة ضمن الخصوم حتى ولو لم تتمثل في التزام وذلك تقيداً بالمبادىء المحاسبية المتعارف عليها.

أما التعريف الثالث فيعتبر تطوراً جذرياً في تحديد مفهوم الخصوم. فهو من ناحية يعتبر أكثر التعاريف المقدمة شمولاً وتحديداً كما أنه يستبعد من المفهوم أي اعتبارات تتعلق بقواعد ومبادىء القياس أو التطبيق المحاسبي. وطبقاً لهذا التعريف نجد أنه هناك ثلاثة خصائص رئيسية يجب توافرها في الخصوم.

١ ــ وجود التزام حالي بتحمل تضحية اقتصادية مستقبلاً إما بنقل ملكية بعض أصول الوحدة باستخدام هذه الأصول لصالحه، وسواء كان ذلك واجب الأداء في تاريخ محدد أو تاريخ

(2) APB Statement No. 4. 1970 Para 132.
(3) FASB, SFAC. No. 6., 1985. Pare 35.

قابل للتحديد أو عند وقوع حدث معين أو عند الطلب.

٢ - ارتباط الالتزام بالوحدة المحاسبية بصفة محددة وقاطعة، وأنه لا يمكن لهذه الوحدة تجنب هذا الالتزام بأي حال من الأحوال وأن عليها الوفاء به دون قيد أو شرط.

٣ - أن تكون الأحداث أو العمليات التي ترتب عليها قيام الالتزام قد حدثت فعلاً في الماضي.

ومن الخصائص الثلاثة هذه نجد أن مفهوم الخصوم يدور بصفة أساسية حول فكرة التزام وحدة محاسبية معينة بتضحية اقتصادية في المستقبل. والدليل المعتاد على قيام الالتزام هو وجود تعاقد أو اتفاق أو تعليمات من الجهات المنظمة أو المسيطرة على النشاط (حكومية كانت أو غير حكومية). إلا أنه من ناحية أخرى ليس من الضروري وجود سند قانوني يؤيد قيام الالتزام، إذ أن مفهوم الخصوم محاسبياً أشمل وأعم من المفهوم القانوني. فقد تترتب الالتزامات بناء على اعتبارات أو علاقات اجتماعية أو اخلاقية، كما قد تنشأ نتيجة العرف التجاري السائد في الزمان والمكان. إلا أن مثل هذه الأسانيد غير القانونية يجب استخدامها بحذر شديد، إذ أن التوسع في تفسيرها قد يترتب عليه إدخال مفردات ليست لها الخصائص الرئيسية للخصوم كما أنه يجب الا يكون تفسيرها ضيقاً أكثر عما ينبغي وإلا استبعدت مفردات كثيرة هي في جوهرها من عناصر الخصوم. بعبارة أخرى، غياب الدليل القانوني ليس كافياً لاستبعاد مفردة معينة من دائرة الخصوم إلا أن ذلك سوف يلقي عبئاً على المحاسب يتمثل في الحاجة إلى التقييم الموضوعي للأوضاع والظروف المحيطة.

وعادة ما تحصل الوحدة المحاسبية على مقابل Proceeds نظير قبول الالتزام. وحقيقة الأمر أن وجود مقابل حصلت عليه الوحدة نتيجة قيام الالتزام يعتبر دليلاً قوياً للاعتراف محاسبياً بأحد عناصر الخصوم، إلا أنه في نفس الوقت لا يعتبر شرطاً ضرورياً لذلك. فالوحدة المحاسبية تحصلها المتحصلات من مصادر عديدة مثل بيع السلع وتقديم الخدمات إلى العملاء، أو عن طريق أصحاب المشروع بغرض زيادة حقوق الملكية، أو عن طريق التبرعات والإعانات. كما أنه من ناحية أخرى قد تتحمل الوحدة المحاسبية بالتزامات دون الحصول على أي مقابل كما في حالة فرض الضرائب أو في عمليات تحويلية أخرى. أي أن

وجود المقابل (المتحصلات) لا يمثل خاصية رئيسية إلا أن ذلك يمكن الاستفادة منه في مجال تطبيق مفهوم الخصوم وذلك من جانبين رئيسيين:

١ ـ كدليل للاسترشاد به على قيام الالتزام.

٢ ـ كأحد المقاييس الممكنة لقيمة الخصم.

ويلاحظ أيضاً أن الخصوم يجب أن ترتبط بوحدة محاسبية معينة، بمعنى أنه لا يمكن أن يقوم الالتزام على أكثر من وحدة محاسبية واحدة في نفس الوقت. حقيقة قد يكون هناك مسئولية مشتركة للوفاء بالتزام معين، إلا أن ذلك ليس معناه الوفاء بالتزام واحد من قبل أكثر من وحدة من واحدة. الاشتراك في المسئولية إذا وجد يكون في شكل تضامن وفي حالة عدم وفاء الوحدة المسئولة بصفة أصلية. كذلك يقصد بارتباط الخصم بوحدة محاسبية معينة أنه ليس في إمكان هذه الوحدة تجنب الوفاء بالالتزام. وكما سبق أن ذكرنا قد يكون هذا الارتباط قانونياً أو أخلاقياً أو ذاتياً أو اقتصادياً. فقد يكون من الممكن قانوناً تجنب الالتزام ولكن قد يكون ذلك مستحيلاً من الناحية الاقتصادية كما في حالة العقود التي يصاحبها غرامات ضخمة عند الإلغاء.

ويلزم التفرقة بين الالتزامات الحالية والالتزامات المستقبلة. فالخصوم تتمثل فقط في الالتزامات الحالية والتي نشأت نتيجة أحداث وعمليات تمت في الماضي. وترتيباً على ذلك لا تعتبر الالتزامات الواردة في الموازنة التخطيطية خصوماً للوحدة المحاسبية. كذلك لا تعتبر خصوماً الاحتياطيات التي تكونها الوحدة المقابلة أحداث متوقعة مثل التجديدات والتوسعات أو لأغراض التأمين الذاتي Self-Insurance..

وهكذا نجد أنه عادة ما تتميز الخصوم بخصائص أخرى ثانوية. هذه الخصائص ليست شرطاً ضرورياً وأن عدم توفرها لا يقوم دليلاً قاطعاً على عدم وجود الخصم، إلا أنه من ناحية أخرى يمكن الاعتماد عليها كمؤشرات عامة للاستدلال والإثبات المحاسبي. فنشأة الخصم قد تكون مصاحبة لوجود مقابل كما قد تكون دون مقابل على الإطلاق. كذلك ليس من الضروري أن تكون الوحدة التي سيتم لها الوفاء محددة ومعروفة قبل تاريخ الاستحقاق، كذلك ليس من الضروري أن يعتمد الخصم على أسانيد قانونية. وأخيراً يلزم التنبيه إلى أن

خصوم الوحدة المحاسبية، حكمها في ذلك حكم الأصول، تتأثر بعوامل كثيرة أخرى خارجة عن نطاق سيطرتها وتحكمها، مثل تغير مستويات الأسعار، تغير سعر الفائدة. . . وهكذا.

مفهوم حقوق الملكية أو صافي الأصول:

لعلنا نذكر أنه عند دراسة مفهوم الخصوم أن لجنة المصطلحات (التعريف الأول) لم تفرق بين حقوق الملكية وبين الالتزامات باعتبار أن كل منهما يمثلان خصوماً للوحدة المحاسبية. إلا أنه في عام ١٩٧٠ قدم مجلس مبادىء المحاسبة الأمريكي (APB) تعريفاً منفصلاً لحقوق الملكية على أنها تمثل زيادة أصول الوحدة عن خصومها:

Owners' equity- the interest of owners in an enterprise, which is the excess of an enterprise's assets over it liabilities[1].

ويلاحظ على هذا التعريف أنه تعريف غير مباشر بمعنى أنه لا يعطي المصطلح مفهوماً مستقلاً عن مفهومي الأصول والخصوم. ولقد اتبع مجلس معايير المحاسبة الأمريكي في عام ١٩٨٥ نفس المنهج في تعريف حقوق الملكية:

Equity or net assets is the residual interest in the assets of an entity that remain after deducting its liabilities.

طبقاً لهذا التعريف تتمثل حقوق الملكية أو صافي الأصول فيما يتبقى من أصول الوحدة المحاسبية بعد استبعاد (طرح) خصومها. وحقوق الملكية في المشروعات التجارية لها خاصتين رئيسيتين:

أولاً : أنها تمثل حقوق متبقية residual interests.

ثانياً : أنها تأتي عن مصدرين أساسيين:

١ ــ استثمارات أصحاب الحقوق.

٢ ــ حقوق مكتسبة نتيجة الأرباح المتجمعة.

---

(1) APB. Statement No. 4 op. cit.,1970, Para 132.

(2) FASB, SFAC. No 6. op. cit, 1985, Para 49.

فحقوق الملكية تأتي في المرتبة الثانية بعد الخصوم من حيث أولوية السداد. أي أنه لا يمكن اجراء توزيعات على أصحاب المشروع إلا إذا كان هناك حقوق ملكية متمثلة في فائض بعد مقابلة كافة الخصوم. كذلك تمثل حقوق الملكية من حيث المقدار الحد الأقصى للتوزيعات التي يمكن أن تقوم بها الوحدة المحاسبية لأصحاب الحقوق المتبقية.

والفرق بين حقوق الملكية وبين الخصوم يعتبر أمراً واضحاً من حيث المفهوم إلا ان الأمر ليس بالضرورة كذلك في التطبيق العملي. ومشاكل التطبيق العملي تثار بصفة خاصة بالنسبة لشركات الأموال. إذ أننا هنا نحاول تطبيق مفهوم أصحاب المشروع حيث كان ينبغي الأخذ بمفهوم الشخصية المعنوية. فكثير من الأوراق المالية التي تصدرها الشركات المساهمة تجمع بين صفات حقوق الملكية وبين صفات الخصوم، مثل السندات ذات الحق في التحويل إلى أسهم والأسهم الممتازة التي لها أولوية في السداد أو ذات تاريخ استحقاق محدد والتي لها حد أدنى من توزيعات الأرباح. ويجدر التنبيه هنا إلى أن التفرقة بين حقوق الملكية وبين الخصوم هي تفرقة تتعلق بصفة الحق ذاته وليس بشخصية صاحبه حيث أن الشخص الواحد قد يجمع بين ملكية أكثر من نوع واحد من الاستثمارات (أسهم وسندات).

وعلى الرغم من أن حقوق الملكية لها مصدرين - الاستثمار الأصلي، الأرباح المجمعة - إلا أنه عادة ما يتم تبويبها أيضا حسب الامتيازات التي تتمتع بها وحسب درجة المخاطرة التي تتعرض لها. فمثلاً يقسم رأس مال الأسهم إلى: أسهم عادية، أسهم ممتازة مجمعة للأرباح، أسهم ممتازة واجبة السد: Redeemable Prefferred Stock.

وفي الوحدات التي لا تهدف إلى تحقيق الربح يستخدم مصطلح صافي الأصول بدلاً من مصطلح حقوق الملكية وذلك لسبب بسيط وهو أنه ليس هناك رأس مال مستثمر يمثل حقوقاً بالمعنى المألوف في المشروعات التجارية. وعلى ذلك فإن صافي الأصول في الوحدات التي لا تهدف لتحقيق الربح لا يمثل حقاً لأي طرف من الأطراف. خاصية أخرى لصافي الأصول في المشروعات التي لا تهدف إلى تحقيق الربح هي وجود نوع من القيود التي تحد بشكل أو آخر حرية الوحدة في استخدام صافي أصولها. هذه القيود تحد استخدام صافي الأصول، إما من حيث الغرض أو مجال الانفاق واما من حيث توقيت هذا الانفاق. كذلك هذه القيود قد

تكون قيوداً دائمة Permanent أو قد تكون مؤقتة Temporary، كما قد تكون بعض عناصر صافي الأصول غير مقيدة Unrestricted.

ويجدر التنبيه هنا إلى أن القيود التي قد تفرض على صافي الأصول في الوحدات الغير تجارية لا ترقى لمرتبة الخصوم بالمعنى الذي سبق بيانه. كل ما في الأمر أن هذه القيود تضع حدوداً على كيفية استخدام الموارد في تحقيق نشاط الوحدة المحاسبية. فهي نوع من الرقابة أو التنظيم المفروض من قبل مقدمي الأموال. وأخيراً يلاحظ أن مفهوم صافي الأصول يشبه رأس المال في المشروعات التجارية وذلك من حيث أهمية المحافظة عليه والا تعرضت الوحدة لعدم الاستمرار والتوقف عن تقديم السلع والخدمات إلى المستفيدين Constituents.

المفاهيم الخاصة بالتدفقات:

تتكون التدفقات من العناصر الأساسية التالية: الايرادات والمكاسب ـ المصروفات والخسائر. هذه العناصر الأربعة هي مكونات الربح الشامل في الوحدات التجارية كما أنها تمثل أحد مصادر التغير في صافي أصول الوحدات التي لا تهدف لتحقيق الربح.

مفهوم الايرادات والمصروفات:

هناك تعريفات عديدة لمصطلح الايرادات والمصروفات ونستعرض هنا في اطار تاريخي أهم التعريفات الرسمية التي أعطيت لهذين المصطلحين.

فبالنسبة للايرادات قدمت لجنة المصطلحات التابعة لمجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي (AICPA) في عام ١٩٥٥ تعريفاً للايرادات على أنها كل ما ينتج من بيع السلع وتقديم الخدمات، وتحدد قيمة الايرادات على أساس ما يتم تحصيله للعملاء نظير ذلك:

Revenue results from the sale of goods and rendering of services and is measured by the charge made to customers, clients, or tenents for goods and services furnished to them[1].

---

(1) Committee on Terminology, «Proceeds, Revenue, income, Profit and Earnings, «Accounting Terminology Bulletin No 2, (AICPA), 1955, Para 5.

وفي عام ١٩٧٠ قدم مجلس مبادىء المحاسبة الأمريكي (APB) تعريفاً للايرادات على أنها الزيادة الاجمالية في الأصول أو النقص الاجمالي في الخصوم الناتجة عن القيام بنشاط موجه لتحقيق الأرباح. ويتم قياس هذه الزيادة أو هذا النقص طبقاً للمبادىء المحاسبية المتعارف عليها:

Revenue - gross increases in assets and gross decreases in liabilities measured in conformity with generally accepted accounting principles that result from those types of profit-directed activities...[1].

وفي عام ١٩٨٥ استقر رأي مجلس معايير المحاسبة الأمريكي (FASB) على تعريف الايرادات على النحو التالي: الايرادات هي التدفقات الداخلة إلى الوحدة، أو أي زيادة في أصولها أو تسديد لخصومها (أو كليهما معاً) التي تنشأ عن انتاج وبيع السلع وتأدية الخدمات للغير أو أي أنشطة أخرى مما يشكل الأعمال الرئيسية المعتادة والمستمرة.

Revenues are the inflows or other enhancements of assets of an entity or settlements of its liabilities (or a combination of both) during a period from delivering or Producing goods, rendering services, or other activities that constitute the entity, ongoing major or central operations[2].

ويلاحظ على التعريف الأول أنه يعكس بوضوح وجهة نظر قائمة الدخل اذ تم تعريف الايراد باعتباره ناتج النشاط الانتاجي للوحدة المحاسبية. ويختلف التعريف الثاني من حيث أخذه وجهة نظر قائمة المركز المالي إذ تم تعريف الايراد من زاوية أثره على عناصر الأصول والخصوم. أما التعريف الثالث فهو أكثر التعاريف شمولاً وذلك من جانبين. فأولاً هو يجمع في التعريف بين تحديد مصدر الايراد وبين أثره على عناصر الأصول والخصوم، وثانياً لم يشر التعريف إلى الهدف من النشاط وبذلك يعتبر صالحاً للتطبيق في الوحدات التجارية وأيضاً الوحدات غير التجارية.

والقاعدة العامة أن الإيراد يترتب عليه زيادة في الأصول وليس نقصاً في الخصوم. إن الاستخدام المباشر لبعض الأصول التي نحصل عليها من تحقق الايراد في سداد بعض

(1) APB statement No. 4 op. cit. Para 134

(2) FASB SFAC No 6 op. cit. 1985. P. 78

الالتزامات هو في حقيقة الأمر عمليتين تمتا بصورة آنية. ولذلك قد يكون من المستحب عملياً اعتبارهما عملية واحدة تمثل تبادل ايراد بسداد خصم قائم على الوحدة. كذلك يلاحظ أن الأحداث والعمليات التي ينشأ عنها الايراد كثيرة ومتنوعة: الانتاج، تسليم البضاعة، المبيعات، الأتعاب، الفوائد الدائنة، التوزيعات الدائنة، الايجارات الدائنة . . وهكذا. إلا أنه بصفة عامة يتمثل الايراد في التدفق النقدي الحالي أو المتوقع من النشاط الجاري المستمر والذي ينتظر تكراره من فترة إلى أخرى. فهو ناتج النشاط الرئيسي للوحدة المحاسبية وذلك تمييزاً له عن ناتج العمليات والأنشطة العرضية أو الفرعية. ولا شك أن هذا التمييز يهدف إلى زيادة فائدة المعلومات المحاسبية في مجالات التقييم واتخاذ القرارات.

وبالنسبة للمصروفات قدمت لجنة المصطلحات التابعة لمجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي (AICPA) في عام ١٩٥٧ تعريفاً للمصروفات على أنها كل التكاليف المستنفذة والتي يمكن خصمها من ايرادات الفترة:

Expense in the broadest sense includes all expired costs which are deductible from revenues ...[1].

وفي عام ١٩٧٠ قدم مجلس مبادىء المحاسبة الأمريكي (APB) تعريفاً للمصروفات على أنها اجمالي النقص في الأصول أو اجمالي الزيادة في الخصوم الناتجة عن القيام بنشاط موجه لتحقيق الأرباح. ويتم قياس هذا النقص أو هذه الزيادة طبقاً للمبادىء المحاسبية المتعارف عليها:

Expenses - gross decreases in assets or gross increases in liabilities recognized and measured in conformity with generally accepted Accounting Principles that result from those types of Profit - directed activities of an enterprise ....[2].

وفي عام ١٩٨٥ استقر رأي مجلس معايير المحاسبة الأمريكي على تعريف المصروفات على النحو التالي: هي التدفقات الخارجة من الوحدة، أو أي نقص في أصولها أو زيادة في خصومها أو كليهما معاً، والتي تنشأ عن انتاج السلع أو بيعها وتأدية الخدمات للغير أو أي نشاط آخر مما يشكل الأعمال الرئيسية المعتادة والمستمرة:

---

(1) Committee on TErminology, «Cost, Expense and Loss», Accounting Terminology Bulletin No. 4 (AICPA), 1957, para 3.

(2) APB statement No. 4, op. cit., 1970, para 134.

Expenses are outflows or other using up of assets or increases of liabilities (or a combination of both) during a period from delivering or producing goods, rendering services, or carrying out other activities that constitute the entity's major or central operations[1].

ويلاحظ على هذه التعاريف الثلاثة أنها تمثل تطوراً لمفهوم المصروفات على نفس النسق الذي تم بالنسبة لمفهوم الإيرادات. والقاعدة العامة هنا أيضاً أن المصروف يترتب عليه نقص في الأصول وليس زيادة في الخصوم. إن الاستخدام المباشر لبعض الأصول التي تم الحصول عليها بالأجل في تحقيق النشاط الإنتاجي خلال الفترة هو في حقيقة الأمر عمليتين منفصلتين تمتا بصورة آنية ولذلك قد يكون من المستحب عملياً اعتبارهما عملية واحدة تمثل تبادل مصروف بخصم ملزم للوحدة المحاسبية. كذلك يلاحظ أن الأحداث والعمليات التي تنشأ عنها المصروفات وكذلك عناصر المصروفات ذاتها كثيرة ومتنوعة: تكلفة البضاعة المباعة، الأجور، الفوائد المدينة، الاستهلاكات، الايجار المدين . . وهكذا إلا أنه بصفة عامة يتمثل المصروف في التدفق النقدي الحالي أو المتوقع من النشاط الجاري والمستمر والذي ينتظر تكراره من فترة إلى أخرى، وذلك تميزاً له عن التضحيات الاقتصادية الأخرى التي تنشأ عن الأنشطة العرضية أو الفرعية. ولا شك أن هذا التميز يهدف إلى زيادة فائدة المعلومات المحاسبية في مجالات التقييم واتخاذ القرار.

مفهوم المكاسب والخسائر:

ذكرنا فيما سبق أنه سواء اتبعنا مفهوم الربح الشامل أو ربح النشاط العادي (الجاري) فإنه يلزم دائماً التفرقة بين الايرادات والمكاسب وأيضاً بين المصروفات والخسائر. وفي البداية كان الأمر قاصراً على طريقة الافصاح في القوائم المالية على أساس أن المكاسب والخسائر هي تلك العناصر الدائنة والمدينة في قائمة الدخل والتي لا يمكن اعتبارها ايراداً أو مصروفاً خاصاً بالفترة المحاسبية:

Gains and losses: Revenues and expenses from other than sales of products, merchandise, or services may be seperated from other revenues and expenses and the net effect disclosed as gains or losses[2].

(1) FASB, SFAC No 6, op cit., 1985, Para 80.

(2) APB, Statement No 4, op cit., 1970, para 198.

طبقا لهذا التعريف يتم تحديد المكاسب والخسائر على أساس صافي ويتم عرضها بصورة منفصلة عن الايرادات والمصروفات المرتبطة ببيع المنتجات والبضاعة وتقديم الخدمات للعملاء. ومما لا شك فيه أن هذا التعريف لا يمثل تحديداً علمياً سليماً لمفهومي المكاسب والخسائر.

وفي عام ١٩٨٥ عرف مجلس معايير المحاسبة الأمريكي مصطلح المكاسب على النحو التالي:

Gains are increases in equity (net assets) from peripheral or incidental transactions of an entity and from all other transactions and other events and circumstances affecting the entity except those that result from revenues or investments by owners[1].

فالمكاسب طبقاً لهذا التعريف هي الزيادة في حقوق الملكية (صافي الأصول) الناتجة عن العمليات العرضية أو الفرعية أو عن أي عمليات أخرى أو أحداث وظروف تؤثر على الوحدة المحاسبية خلاف تلك التي تتمثل في إيرادات أو زيادة في استثمارات أصحاب رأس المال.

وكذلك عرف هذا المجلس الخسائر على النحو التالي:

Losses are decreases in equity (net assets) from peripheral or incidental transactions of an entity and from all other transactions and other events and circumstances affecting the entity except those that result from expenses or distributions to owners[2].

فالخسائر طبقاً لهذا التعريف هي النقص في حقوق الملكية (صافي الأصول) الناتج عن العمليات العرضية أو الفرعية أو عن عمليات أو احداث أو ظروف أخرى تؤثر على الوحدة المحاسبية خلاف تلك التي تتمثل في مصروفات أو توزيعات لأصحاب رأس المال.

ويلاحظ من التعريفات السابقة أنه في حين أن الإيرادات والمصروفات يجب أن يتم الإفصاح عنها على أساس إجمالي التدفقات الخاصة بكل منهما، إلا أن الأمر ليس كذلك بالنسبة للمكاسب والخسائر. فالمكاسب والخسائر يجب أن يتم الإفصاح عنها على أساس صافي وبصورة مستقلة عن نتائج النشاط الجاري المعتاد. كذلك يلاحظ أن ما يمثل مكسب أو

(1) FASB. SFAC. No. 6. op. cit. 1985. para 82.
(2) FASB. SFAC. No. 6 Ibid. para 83

خسائر بالمقارنة بالإيرادات أو المصروفات سوف يختلف من وحدة لأخرى مع اختلاف طبيعة النشاط واختلاف الظروف المحيطة. فمثلاً تعتبر الاستثمارات في أوراق مالية أحد أوجه النشاط الرئيسي بالنسبة للبنوك وبالتالي يعتبر نتائج هذه الاستثمارات إيراداً أو مصروفاً في حين أن الأمر غير ذلك بالنسبة للمشروعات التجارية والصناعية إذ يمكن اعتبارها من عناصر المكاسب أو الخسائر.

ومن حيث المصدر نجد أن المكاسب والخسائر قد تنتج عن عمليات تبادلية مع وحدات أخرى كما في حالة بيع الأصول الانتاجية التي لا تحتفظ بها الوحدة عادة بغرض إعادة البيع، كما قد تنتج المكاسب والخسائر من عمليات تحويلية من جانب واحد كما في حالة الإعانات والغرامات. أيضاً قد تنشأ المكاسب والخسائر من مجرد حيازة أو اقتناء الأصول والخصوم وذلك نتيجة تغيرات مستويات الأسعار أو تغير أسعار صرف العملات الأجنبية. ومن الظروف التي ينتج عنها أيضاً تحقق مكاسب أو خسائر نجد الاكتشافات غير المتوقعة أو الانقضاء الجبري لبعض أصول الوحدة المحاسبية.

مفهوم الدخل الشامل:

هناك تعريفات عديدة للربح المحاسبي، نستعرض هنا في إطار تاريخي أهم التعريفات التي أعطيت بصفة رسمية لهذا المصطلح.

في عام ١٩٥٥ قدمت لجنة المصطلحات التابعة لمجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي تعريفاً للدخل أو الربح المحاسبي على أنه عبارة عن ذلك المقدار الذي نحصل عليه بعد أن نخصم من الإيرادات تكلفة البضاعة المباعة وأي مصروفات وخسائر أخرى.

Income and Profit... refer to amounts resulting from the deduction from revenues, or from operating revenues, of costs of goods sold, other expenses, and losses...[1].

وفي عام ١٩٧٠ قدم مجلس مبادىء المحاسبة الأمريكي تعريفاً لصافي الدخل (صافي الخسارة) على أنه عبارة عن زيادة الإيرادات عن المصروفات الخاصة بالفترة المحاسبية:

---

(1) Committee on Terminology, op. cit, 1955, para 8.

Net income (net loss)- the excess (deficit) of revenue over expenses for the accounting period....[1].

وفي عام ١٩٨٥ قدم مجلس معايير المحاسبة الأمريكي (FASB) تعريفاً للدخل الشامل كما يلي:

الدخل الشامل هو التغير في حقوق الملكية (في صافي الأصول) الناتج عن العمليات والأحداث والظروف الخاصة بالفترة والتي ليس لها صلة بأصحاب رأس المال بصفتهم ملاكاً للوحدة المحاسبية:

Comprehensive income is the change in equity (net assets) of an entity during a period of transactions and other events and circumstances from nonowner sources. It includes all changes in equity during a period except those resulting from investments by owners and distributions to owners.[2].

ويلاحظ هنا أيضاً أن التعريفين الأولين يعكسان بوضوح وجهة نظر مقابلة الإيرادات والمصروفات في تحديد مفهوم الدخل أو الربح المحاسبي، في حين نجد أن التعريف الثالث يمثل تحولاً صريحاً نحو وجهة نظر قائمة المركز المالي. كذلك يلاحظ أن التعريف الخاص بمجلس معايير المحاسبة يأخذ بالمفهوم الشامل للدخل إذ يشمل كافة التغيرات في حقوق الملكية فيما عدا تلك الناشئة عن استثمارات أصحاب المشروع أو التوزيعات عليهم.

ونتيجة لهذا المفهوم الشامل نجد أن صافي الدخل (صافي الخسارة) للوحدة المحاسبية على مدى كامل عمرها الاقتصادي سوف يساوي صافي التدفقات النقدية من وإلى الوحدة بعد استبعاد تلك التدفقات المتعلقة بتكوين رأس المال والتوزيعات التي تتم لأصحاب المشروع. ويلاحظ هنا أن هذا التساوي سوف يظل صحيحاً بصفة دائمة وسواء اتبعنا في عملية القياس وحدات نقود اسمية nominal أو وحدات نقود تعبر عن القوة الشرائية Purchasing Power وبغض النظر عن قواعد توقيت الاعتراف بالتدفقات الدخلية المختلفة. ولعل في ذلك أحد المبررات التي تفسر لنا الاتجاه المتزايد نحو اتباع المفهوم الشامل للدخل المحاسبي.

---

(1) APB. Statement No. 4, op. cit. 1970, para 134.
(2) FASB. SFAC. No. 6, op. cit. 1985, para 70.

ونتيجة لشمولية المفهوم المحاسبي لصافي الدخل (صافي الخسارة) فمن المتوقع أن تتعدد وتختلف مصادره من وحدة محاسبية لأخرى. إلا أنه بصفة عامة يمكن تحديد مصادر ثلاثة رئيسية للدخل الشامل لأي وحدة محاسبية:

١ ـ العمليات التبادلية والتحويلية التي تتم بين الوحدة المحاسبية وبين الغير بخلاف أصحاب رأس المال بصفتهم ملاكاً.
٢ ـ النشاط الإنتاجي للوحدة المحاسبية والذي يشمل كل ما يسفر عنه هذا النشاط من منافع في شكل سلع أو خدمات.
٣ ـ ناتج تفاعل الوحدة المحاسبية مع الظروف البيئية المحيطة مثل تغيرات الأسعار، التغيرات التكنولوجية وما تسببه من تقادم، الكوارث الطبيعية، السرقات... إلخ.

واختلاف وتنوع مصادر الدخل الشامل على نحو ما أوضحنا يؤثر على طبيعة التدفقات النقدية المترتبة عن كل مصدر. فالتدفقات النقدية سوف تختلف من حيث القدر والتوقيت ودرجة عدم التأكد والاستمرارية في المستقبل. ومن هنا تنشأ الحاجة إلى الإفصاح عن مصادر ومكونات الدخل الشامل وذلك حتى تصبح المعلومات المحاسبية ذات فائدة في مجال التقييم واتخاذ القرارات.

التغيرات في حقوق الملكية وصافي الأصول:

نتناول فيما يلي الأسباب الرئيسية التي تؤدي إلى تغير حقوق الملكية في المشروعات التجارية وصافي الأصول في الوحدات التي لا تهدف لتحقيق الربح.

التغير في حقوق الملكية: أوضحنا فيما سبق أن التغير في حقوق الملكية له مصدرين:

أ ـ صافي الدخل (صافي الخسارة) الشامل.
٢ ـ المعاملات مع أصحاب رأس المال بصفتهم ملاكاً للوحدة المحاسبية.

ولقد سبق أن أوضحنا عناصر الدخل الشامل وبالتالي نتناول فيما يلي المصدر الثاني للتغير في هذه الحقوق وهو المعاملات الرأسمالية أو التمويلية مع أصحاب رأس المال. وتنقسم

هذه المعاملات إلى نوعين:

١ - استثمارات أصحاب رأس المال: وهي الزيادة في الاستثمارات الناتجة عن تحويل ملكية أصول أو تقديم خدمات من وحدات أخرى أو قيام هذه الوحدات الأخرى بتسديد بعض الالتزامات القائمة على الوحدة وذلك مقابل الحصول على حقوق ملكية أو زيادة ما تملكه هذه الوحدات من حقوق قائمة. واستثمارات أصحاب رأس المال هي معاملات في اتجاه واحد بين الوحدة وبين أصحابها، وهي بهذا تعتبر عمليات غير تبادلية بمعنى أن الوحدة المحاسبية غير مطلوب منها إعطاء مقابل نظير هذه الاستثمارات، اللهم إلا ما ينشأ عن ذلك من زيادة مقدار الحقوق المتبقية.

٢ - التوزيعات على أصحاب رأس المال: وهي في جوهرها استثمار سالب وتتمثل في تحويل ملكية أصول أو تقديم خدمات إلى أصحاب حقوق الملكية أو تحمل بعض الالتزامات الخاصة بهم وذلك مقابل تخفيض مماثل في حقوق ملكيتهم أو إنهاء تلك الحقوق كلية. هذه التوزيعات تعتبر أيضاً معاملات في اتجاه واحد، بمعنى أنها غير تبادلية وذلك تمييزاً لها عن المعاملات التبادلية الأخرى التي تقع بين الوحدة المحاسبية وبين أصحاب حقوق الملكية بصفتهم موردين أو عملاء أو عاملين أو مقرضين.

والشكل في الصفحة التالية يوضح لنا المصادر المختلفة للتغير في حقوق الملكية في المشروعات التجارية[1]. ومن هذا الشكل نجد أنه هناك ثلاثة أنواع رئيسية من التدفقات:

١ - النوع (أ) ويمثل تدفقات ليست ذات تأثير على حقوق الملكية.
٢ - النوع (ب) ويمثل تدفقات ذات تأثير على حقوق الملكية في مجموعها.
٣ - النوع (جـ) ويمثل تدفقات ذات تأثير على مكونات حقوق الملكية وليس على إجمالي هذه الحقوق.

التغير في صافي الأصول: والتغير في صافي الأصول للوحدات غير التجارية - التي لا تهدف إلى تحقيق الربح - له مصدرين:

١ - الأثر التجميعي الناتج عن الايرادات والمصروفات والمكاسب والخسائر. هذه التدفقات

(1) SFAC No. 3. op. cit, P. 4(-)6.

جميع العمليات والاحداث والظروف التي تؤثر على الوحدة خلال الفترة.

(أ) جميع التغيرات في عناصر الأصول والخصوم التي لا يصاحبها تغيرات في حقوق الملكية.

(ب) جميع التغيرات في عناصر الأصول والخصوم التي يصاحبها تغيرات في حقوق الملكية.

(جـ) جميع التغيرات داخل حقوق الملكية والتي لا تؤثر على عناصر الأصول والخصوم.

١ مبادلة أصول بأصول

٢ مبادلة خصوم بخصوم

٣ شراء أصل عن طريق الالتزام بخصم

٤ سداد خصوم عن طريق تحويل أصل

١ ـ صافي الربح الشامل

٢ ـ عمليات تحويلية بين الوحدة والملاك

الايرادات والمصروفات

المكاسب والخسائر

استثمارات من الملاك

توزيعات إلى الملاك

التغيرات في حقوق الملكية في الوحدات التجارية

تؤثر بالطبع على الرقم الاجمالي لصافي الأصول للوحدة المحاسبية.

٢ ـ الأثر الناتج عن اعادة تبويب المكونات المختلفة لصافي الأصول Reclassification هذه التدفقات لا تؤثر على الرقم الإجمالي لصافي الأصول وإنما يقتصر أثرها على التبويب الداخلي.

ويلاحظ أن التغير في تبويب مجموعات صافي الأصول قد يكون نتيجة قرارات متخذة من قبل مقدمي (مدبري) الأموال للوحدة المحاسبية، كأن يقرر المؤسسين تحويل صفة بعض الاعتمادات من الصورة المقيدة إلى أموال غير مقيدة. وقد يكون التغيير في تبويب مجموعات صافي الأصول نتيجة وفاء الوحدة بالقيود المؤقتة المفروضة على بعض الأموال مثل انقضاء الوقت أو تحقيق الغرض المحدد.

ولا يكفي لمستخدمي التقارير المالية معرفة المحصلة النهائية للتغير في صافي أصول الوحدة، وإنما يلزم أيضا توفير معلومات عن التغيرات التي طرأت بالنسبة لكل نوع على حدة وأسباب هذا التغير. ولقد سبق أن بينا أن صافي أصول الوحدات غير التجارية يمكن تقسيمه إلى ثلاثة أنواع حسب درجة القيود المفروضة: موارد مقيدة بصفة دائمة، موارد مقيدة بصفة مؤقتة، وموارد غير مقيدة. وبالتالي فإنه يلزم تبويب التغير في صافي الأصول حسب هذه المجموعات الثلاثة.

ويوضح لنا الشكل في الصفحة التالية الأنواع المختلفة للتغير في صافي الأصول ومنه نجد أنه هناك ثلاثة أنواع رئيسية من التدفقات كما كان الحال بالنسبة للتغير في حقوق الملكية في المشروعات التجارية[1]. إلا أنه من ناحية أخرى نجد هناك اختلاف في تقسيم النوعين (ب)، (جـ) وذلك لسببين:

١ ـ نظراً لاختلاف هدف الربح فإنه لا يتم الربط بين عناصر الايرادات والمصروفات والمكاسب والخسائر بغرض اظهار رقم صافي الدخل (صافي الخسارة).

٢ ـ ليس هناك معاملات مع أصحاب الوحدة المحاسبية بصفتهم ملاك: الاضافات إلى رأس المال والتوزيعات.

---

(1) SFAC No. 6. op. cit.

التغيرات في صافي الأصول في الوحدات التي لا تهدف للربح

كذلك يلاحظ أن النوع (جـ) من التدفقات قد تم تقسيمه إلى قسمين:

١ ـ تغيرات ناتجة عن اعادة تبويب مكونات صافي الأصول. هذه التغيرات تؤدي إلى زيادة نوع معين من صافي الأصول مقابل نقص مماثل في نوع آخر.

٢ ـ تغيرات في الهيكل الداخلي لأحد أنواع صافي الأصول. كأن يتم تكوين مخصصات أو احتياطيات داخل مجموعة الأموال غير المقيدة.

الفصل الرابع

الفروض والمبادئ المحاسبية الأساسية

تقديم :

أوضحنا فيما سبق أن الفروض والمبادىء يمثلان قمة البناء العلمي لأي حقل من حقول المعرفة. فالفروض تمثل المسلمات الفكرية التي يعتمد عليها العلم والتي بناء عليها أو في ضوئها يتم التوصل إلى المبادىء العلمية. أما المبادىء العلمية فهي بمثابة الأحكام العامة التي يجب الرجوع إليها للاختيار فيما بين بدائل التطبيق العملي وبالتالي فهي تمثل لنا المرجع الذي نحتكم إليه لحسم أي خلاف قد ينشأ بين مزاولي المهنة.

وأوضحنا فيما سبق أيضاً أن الفروض والمبادىء لا تأتي من فراغ وإنما تعتبر مرحلة لاحقة لمرحلة تحديد الأهداف والمفاهيم العلمية، وبالتالي فإن تحديد الفروض والمبادىء يمثل مرحلة متقدمة في بناء الهيكل النظري كما أن توافرها يعتبر دليلاً على نضوج واكتمال حقل المعرفة موضوع الدراسة.

وفي مجال المحاسبة، ليس هناك حتى الآن وثيقة رسمية معترف بها من كافة الأطراف المعنية ومعتمدة من قبل المجامع العلمية والمهنية تحدد لنا الفروض والمبادىء التي يعتمد عليها علم المحاسبة. إلا أنه كما سبق أن أوضحنا هناك العديد من المحاولات الرائدة. كما أن المراجع العلمية لا تكاد تخلو من الإشارة إلى هذه الفروض والمبادىء والتعرض لها بشيء من الشرح والتفصيل. وفي اعتقادنا أن الوضع الحالي للفكر المحاسبي يسمح لنا باستخلاص الفروض والمبادىء المحاسبية الآتية:

أولا : الفروض:

ـ فرض الوحدة المحاسبية.

ـ فرض استمرار الوحدة المحاسبية.

ـ فرض الدورية.

ـ فرض وحدة القياس.

ثانيا : المبادىء:

ـ مبدأ القياس الفعلي.

ـ مبدأ المقابلة.

ـ مبدأ تحقق الايراد.

ـ مبدأ تحقق المصروفات.

ـ مبدأ التكلفة.

ـ مبدأ الافصاح الشامل.

وسوف نتناول في هذا الفصل شرح لهذه الفروض والمبادىء المحاسبية.

المبحث الأول
الفروض والمبادىء المحاسبية المتعارف عليها

ذكرنا فيما سبق أن الفروض تعتبر نقطة الابتداء في بناء هيكل النظرية. وفي المحاسبة لا يكاد يخلو مرجع علمي من ذكر مجموعة الفروض المحاسبية التي يعتمد عليها. إلا أنه يلاحظ في هذا الشأن أن كثير من المراجع تخلط ما بين الفروض والمفاهيم والأهداف من جهة وبين الفروض والمبادىء من جهة أخرى. فمثلاً نجد بعض المراجع تعتبر بعض الخصائص النوعية للمعلومات مثل الملاءمة أو الثبات أو الموضوعية على أنها أهداف أو مبادىء وفي بعض الأحيان تعالج على أنها فروض أو أعراف محاسبية. وهنا يجدر بنا أن نذكر أنفسنا بأهم خصائص الفروض العلمية. فقد سبق أن أوضحنا أن الفروض لأي حقل من حقول المعرفة لابد وأن تكون قليلة نسبياً من حيث العدد، كما أنها يجب ألا تعتمد منطقياً على بعضها البعض وألا

يكون هناك تعارض فيما بينها، وأخيرا يجب أن تكون كافية وضرورية لتبرير وجود واشتقاق مجموعة المبادىء العلمية.

ونتناول فيما يلي أكثر فروض المحاسبة شيوعاً وتكرار في المراجع العلمية المعاصرة.

أ ـ
فرض الوحدة المحاسبية:

يعتبر فرض الوحدة المحاسبية من الفروض الأساسية التي لا يكاد يخلوا منها مرجع علمي واحد. وهذا الفرض يتعلق بدائرة النشاط التي تمثل محور اهتمام القياس والتحليل المحاسبي. ويتناول هذا الفرض الجوانب الثلاثة التالية:

١ ــ علاقة الوحدة المحاسبية بأصحاب رأس المال (حقوق الملكية).
٢ ــ علاقة الوحدة المحاسبية بالوحدات الاقتصادية الأخرى.
٣ ــ طبيعة الوحدة المحاسبية.

وقد سبق التعرض لعلاقة الوحدة بأصحاب رأس المال عند دراسة المفاهيم الخاصة بالوحدة المحاسبية. وأيا كانت وجهة النظر التي يؤخذ بها في تحديد طبيعة العلاقة بين الوحدة المحاسبية وبين أصحاب المشروع فإن مركز انتباه التقييم المحاسبي هو العمليات التي تقوم بها الوحدة نفسها فقط مستبعدين بذلك أي عمليات أخرى يقوم بها أصحاب المشروع ولا تكون ذات تأثير على اقتصادياتها.

أما بالنسبة للعلاقة بين الوحدة المحاسبية والوحدات الاقتصادية الأخرى فإن هذا الجانب من شأنه تضييق نطاق العمليات التي تستوجب التسجيل في الدفاتر المحاسبية، فالعمليات التي تستوجب دراسة وتحليل وتفسير هي تلك العمليات التي تكون فيها الوحدة المحاسبية طرفا. وهنا يجدر بنا التميز بين ثلاثة أنواع من العمليات:

١ ــ عملية داخلية.
٢ ــ عمليات خارجية.
٣ ــ عمليات أجنبية.

فالعمليات الداخلية تمثل الوقائع التي تحدث داخل الوحدة المحاسبية أي أنها أحداث لا تسهم بها سوى الوحدة المحاسبية موضوع الدراسة. وتشمل العمليات الداخلية كافة الأنشطة الإنتاجية التي تقوم بها الوحدة المحاسبية موضوع الدراسة، بغرض تحويل الأصول وغيرها من الموارد إلى منتجات في صورة سلع وخدمات. أما العمليات الخارجية فهي الأحداث والوقائع التي تتم بين الوحدة المحاسبية وغيرها من الوحدات. ويمكن تقسيم العمليات الخارجية إلى عمليات تبادلية وعمليات تحويلية. أما العمليات التبادلية فهي العمليات التي تنطوي على تدفق الأموال من وإلى الوحدة المحاسبية. أي أنها عمليات ذات جانبين تتم بين الوحدة المحاسبية وغيرها من الوحدات. أما العمليات التحويلية فهي عمليات ذات جانب واحد أي أنها يترتب عليها تدفقا للأموال في اتجاه واحد إما من الوحدة المحاسبية إلى وحدات أخرى أو العكس دون أن يكون لذلك مقابل في الاتجاه المعاكس والعمليات التحويلية بدورها تنقسم إلى قسمين:

١ ـ عمليات تحويليه في صالح الوحدة المحاسبية وهي ما يترتب عليها الحصول على أصل أو الوفاء بالتزام دون التضحية بأي شيء آخر مقابل ذلك. مثل الإعانات أو المساهمات التي تحصل عليها الوحدة من الغير.

٢ ـ عمليات تحويلية في غير صالح الوحدة المحاسبية وهي ما يترتب عليها التضحية بأصل أو تحمل التزام دون الحصول على أي شيء في مقابل ذلك مثل التبرعات التي تدفعها الوحدة أو الالتزامات التي تتحملها أو السرقة التي تقع على بعض الأصول أو أي انقضاء مفاجيء غير متوقع لأصل أو أكثر من أصول الوحدة المحاسبية.

وأخيرا بالنسبة للعمليات الأجنبية فهي العمليات التي تتم فيما بين الوحدات المحاسبية الأخرى فهذه العمليات لا تؤثر على أموال الوحدة المحاسبية موضوع الدراسة وهذه العمليات الأجنبية لا تكون الوحدة المحاسبية طرفا فيها وهي بهذا تخرج من نظامها المحاسبي.

أما عن طبيعة الوحدة المحاسبية فإنه يتعلق بجانبين:

أولا : بحث الوحدة المحاسبية من حيث كونها مركز نشاط اقتصادي تحت تنظيم إداري معين وخاضع لاعتبارات قانونية محدودة. ووحدة قرارية معينة Economic Decision Making unit.

ثانيا : بحث الوحدة المحاسبية من حيث كونها مركز انتباه ومنطقة حقوق لأطراف لهم مصالح متعددة في تقييم نشاط هذه الوحدة.

طبقا للبعد الأول تعتبر الوحدة المحاسبية كيان له أبعاد اقتصادية وإدارية وقانونية وبالتالي يمكن أن يختلف نطاقها فقد تكون مجرد مبلغ من المال مخصص لغرض معين كما في حالة الأجهزة الإدارية. كما قد تتمثل في نشاط أو فرع داخل المنشأة كما قد يتسع نطاقها ليمثل المنشأة في مجموعها أو تضم مجموعة من المنشآت التي تخضع لإدارة واحدة كما في الشركات القابضة والتابعة وأخيرا نجد أن الوحدة المحاسبية قد تتسع لتشمل الاقتصاد القومي في مجموعه كما في المحاسبة القومية. كذلك طبقا لهذا البعد الأول تختلف الوحدة المحاسبية من حيث الهدف فقد يكون هذا الهدف تحقيق أكبر قدر ممكن من الأرباح وقد تقتصر على أداء نشاط غير هادف للربح.

أما عن البعد الخاص بطبيعة الوحدة المحاسبية فإنه يركز على اهتمامات أصحاب الحقوق أو المصلحة وليس على نشاط ووظائف الوحدة نفسها user oriented rather than firm oriented[1] أي أن طبيعة الوحدة المحاسبية تتحدد عن طريق:

١ ــ تحديد الأطراف ذات المصلحة في نشاط الوحدة.

٢ ــ تحديد طبيعة هذه المصالح.

هذا البعد يوضح طبيعة احتياجات الأطراف المختلفة من المعلومات عن الوحدة المحاسبية وما قد يتطلبه ذلك من توسع في الإفصاح المحاسبي بحيث يشمل احتياجات المجتمع في مجموعه من معلومات محاسبية توضح مدى قيام الوحدة المحاسبية بمسئولياتها تجاه المجتمع وليس فقط تجاه أصحاب الحقوق. وطبقا لهذا البعد الجديد قد يتسع نطاق التقارير المحاسبية ليشمل معلومات تغطي مجالات جديدة مثل: الموارد البشرية، تكلفة رأس المال، القيمة المضافة، التنبؤات Financial forecasts وغير ذلك مما يتطلبه نموذج المحاسبة عن المسئولية الاجتماعية.

---

(1) A A A concepts and standards research study comittee on the business entity concept the entity concept, The Accounting, Review, April 1965, pp. 356-367.

فرض استمرار المنشأة:

من الفروض الأساسية المتعلقة بالوحدة المحاسبية فرض استمرار المنشأة. طبقا لهذا الفرض تعتبر المنشأة وحدة محاسبية مستمرة بمعنى أن الوحدة المحاسبية في مجموعها مستمرة في نشاطها الطبيعي وأنه ليس هناك نية في الوقت الحاضر أو اتجاه لتصفيتها أو تقليص نشاطها بشكل ملحوظ. ويترتب على ذلك أنه طالما أنه ليس هناك دليل على عكس ذلك فإن القوائم المالية يتم إعدادها بافتراض أن المنشأة سوف تستمر في المستقبل في أداء نشاطها كالمعتاد.

ويتفق فرض الاستمرار مع التوقع الطبيعي من الوحدة المحاسبية باعتبار أن احتمال التصفية أو التوقف عن النشاط يعتبر حالة استثنائية. كذلك يتفق هذا الفرض مع الاعتبارات القانونية التي تعمل في ظلها الوحدات الاقتصادية الكبيرة. وقد أيد ظهور الشركات المساهمة هذا الافتراض المنطقي نظرا لما تتصف به هذه الشركات من استمرار ونمو مستمر في حجم أعمالها. ومن ناحية أخرى نجد أن بناء النظرية المحاسبية يتطلب افتراض إما حالة الاستمرار أو التصفية ولا يمكن افتراض كلا الحالتين وإلا جاءت المبادىء المحاسبية متعارضة. من الطبيعي أن الأساس المنطقي لبناء نموذج محاسبي للمنشأة يجب أن يؤسس على افتراض الاستمرار في المستقبل وطالما أنه ليس هناك ما يشير بشكل قاطع إلى عكس ذلك.

والسؤال الذي يثار دائما هو إلى متى يتم افتراض الاستمرار. هل الاستمرار إلى ما لا نهاية؟ من الواضح أنه ليس هناك مشروعات مستمرة إلى مالا نهاية وأن كثيرا من المنشآت تختفي ويأتي محلها منشآت أخرى. وهنا يلاحظ أن فرض الاستمرار ليس فرضا يتعلق بالمستقبل وإنما متعلق بالحاضر والتفسير المنطقي له هو أنه في أي نقطة معينة من الزمن من المتوقع أن تستمر المنشأة في أعمالها بصورة تسمح لها بالوفاء بالتزاماتها القائمة والاستفادة من أصولها الحاضرة. ويترتب على ذلك أنه كحد أدنى يفترض أن المنشأة سوف تستمر لفترة أطول من عمر أي أصل تمتلكه وبما يكفي للوفاء بأي التزام من التزاماتها ولتنفيذ العقود والتعهدات القائمة. فالفرض يتعلق بالنشاط الذي تم في الماضي والحاضر ولا يتعرض للنشاط المتعلق بالفترات المقبلة[١].

---

(١) S.C. Yu, The Structure of Accounting Theory, the university of florida press gainesville, second, printed 1978 pp. 247-252.

وتعتمد كثير من المبادىء المحاسبية التي تحكم تقويم الأصول الثابتة على فرض الاستمرار كما أن النظرية الاقتصادية لتقويم الأصول تعتمد على فرض استمرار المنشأة. فمن الناحية الاقتصادية تمثل الأصول مجموعة منافع ينتظر الاستفادة منها مستقبلاً وهو ما يعرف بنظرية المنفعة في التقويم benefit theory valuation - بل أكثر من ذلك فإنه يمكن القول أن قائمة المركز المالي باعتبارها تمثل أرصدة مرحلة للمستقبل إنما تعتمد في وجودها على فرض الاستمرار فبدون هذا الافتراض لا يعقل أن يقوم المحاسب بإعداد قائمة المركز المالي للوحدة المحاسبية. وعلى ذلك فإن فكرة المقدمات والمستحقات وعدم استهلاك الأصل الثابت بالكامل وتأجيل جزء من تكلفته الأصلية لتستهلك في الفترات القادمة وكذلك فكرة التفرقة بين المصروفات الإيرادية والرأسمالية والاحتياطيات كل ذلك يمثل إجراءات محاسبية تعتمد إلى حد كبير على فرض استمرار المشروع.

كما نلاحظ أن كثيرا من المبادىء المحاسبية المعترف بها حاليا تجد مبررها الأساسي في فرض استمرار المنشأة. ولعل أهم هذه المبادىء هو مبدأ التكلفة التاريخية كأساس لتقويم الأصول الثابتة في الميزانية. فطالما أن المنشأة ليست في حالة تصفية اضطرارية وبالتالي ليس هناك ما يوجب التخلص من الأصول وتحويل هذه الأصول إلى نقدية فإن الأسعار الجارية ليست الأسعار الملائمة لتقويم الأصول في قائمة المركز المالي، وبالتالي وجب الالتزام بأساس التكلفة التاريخية. فالمبرر الأساسي وراء الالتزام بأساس التكلفة التاريخية في تقويم عناصر المركز المالي هو فرض الاستمرار[1] ولعل هذه النقطة هي مصدر الانتقادات التي وجهت إلى فرض الاستمرار لدرجة أن البعض يرى استبعاده من البنيان الأساسي لنظرية المحاسبة[2].

٢ - فرض الدورية:

تقتضي الاعتبارات العملية في المحاسبة ضرورة تقسيم حياة المنشأة المستمرة - إلى فترات دورية بغية إعداد التقارير التي تستخدم لتوفير المعلومات اللازمة لاتخاذ القرارات في

---

(1) Y.I., jiri, «Axioms and structure of conventional accounting measurement», The Accounting Review, january 1965, pp 36-53 and J M Freemen, «the gouing- concern assumption: Acritical appraisal» The Accounting Review, october 1968.

(2) R.R. Sterling, «Elements of pure accounting theory» The Accounting Review, january, 1967, pp 62-73.

المدى القصير وتزويد الأطراف المعنية بالمؤشرات التي تمكنهم من تقييم الأداء. فسواء كانت الوحدة المحاسبية مستمرة إلى ما لا نهاية أو سواء كانت ذات عمر محدود ومعروف مقدما فإنه يلزم إعداد التقارير المالية عن فترات دورية منتظمة حتى يتسنى إبلاغ المعلومات التي تم تجميعها في حسابات المنشأة أولا بأول وفي الوقت المناسب إلى الأطراف المعنية.

وتظهر أهمية فرض تقسيم حياة الوحدة المحاسبية إلى فترات محاسبية من أن البديل لذلك هو الانتظار حتى نهاية عمر المنشأة وانتهائها من أداء نشاطها وبالتالي تقديم معلومات غير ملائمة لأي من الاستخدامات التي من أجلها تطلب القوائم المالية. فمن المعتاد أن تعد التقارير المالية عن فترات منتظمة مدتها في الغالب سنة تقويمية أو سنة مالية الأمر الذي يكفل قابلية النتائج للمقارنة.

ويؤثر فرض الدورية تأثيراً كبيراً على مهمة المحاسب حيث تتركز مهمته في تخصيص أو تقسيم جيد المنشأة وإنجازاتها فيما بين الفترات المختلفة. غير أن عملية تقسيم التيار المتواصل لنشاط المنشأة فيما بين الحاضر والمستقبل تؤدي إلى تجزئة كثير من الصلات والعلاقات الحقيقية الأمر الذي يجعل القوائم المالية التي تعد عن فترة زمنية معينة حتى في أفضل الظروف المواتية مجرد تقديرات أو نتائج تقريبية مشروطة، ولا يمكن اعتبارها قوائم نهائية. وترتيباً على ذلك فإن نتائج أعمال الوحدة المحاسبية لا يمكن أن تظهر في صورة نهائية إلا عند التصفية. كما أن القرارات التي تتخذ بناء على القوائم المالية قد يكون من اللازم تعديلها على ضوء ما يأتي به المستقبل من أحداث.

- وقد ترتب على فرض تقسيم حياة المنشأة إلى فترات دورية كثير من المشاكل المحاسبية. فكثير من المبادىء والإجراءات المحاسبية التي تحكم تحديد نتائج الأعمال وتصوير المركز المالي للوحدة المحاسبية نجد مبررها في فرض الدورية. ففي المدى الطويل لا يهم اتباع طريقة القسط الثابت أو المتناقص أو أي طريقة أخرى من طرق الاستهلاك. كذلك لا يهم في المدى الطويل تقويم المخزون السلعي على أساس التكلفة الكلية أو التكلفة المتغيرة أيضا لن تتأثر النتائج النهائية للوحدة المحاسبية بصحة تقدير المحاسب للمقدمات والمستحقات أو تطبيق أساس الاستحقاق بصفة عامة. أيضا لا يهم في المدى الطويل التفرقة بين عناصر الربح العادي وعناصر الربح الأخرى وغير ذلك من المشاكل التي تترتب على تجزئة التيار (التدفق)

المتواصل من النشاط الاقتصادي بين الفترات الجارية والمقبلة.

وهكذا نجد أن فرض الدورية من شأنه النظر إلى القوائم المالية باعتبارها إحدى الحلقات في سلسلة متصلة من القوائم وبالتالي فإن المعلومات المحاسبية تتسم بقدر كبير من التقريب وعدم التأكد. إلا أن ذلك لا يقلل بأي حال من الأحوال من أهمية فرض الدورية فالدقة المتناهية أمر مستحيل كما أن إمكانية الحصول عليها أمر مكلف وغير ملائم. كما أن كثيرا من القوانين المتصلة بنشاط الوحدات الاقتصادية والإدارية تتطلب الإفصاح الدوري عن مدى الوفاء بالمسئوليات الملقاة على هذه الوحدات تجاه الأطراف المعنية Stewardship، ناهيك عن حساب الضريبة على الدخل.

وهكذا نجد أنه على الرغم من المشاكل العديدة التي توجه إلى تقسيم حياة المنشأة إلى فترات دورية، إلا أن الاعتبارات العملية واحتياجات مستخدمي المعلومات المحاسبية تفسر لنا الأسباب المنطقية وراء استمرار اتباع هذا الفرض في الإطار الفكري للمحاسبة. ولعل من المفيد أن نشير هنا إلى أن هناك اتجاه متزايد نحو إصدار قوائم مالية لفترات أقل من سنة مالية (على أساس ربع سنوي أو شهري) كما أن البحوث الميدانية قد أثبتت فائدة مثل هذه التقارير الدورية وإن الخاصية الأساسية للمعلومات المحاسبية هي مدى ملاءمتها ومدى الثقة فيها وليس مجرد دقة هذه المعلومات.

فرض وحدة القياس المحاسبي:

ذكرنا فيما سبق أن أي علم يتعامل مع ظواهر عملية مثل علم المحاسبة لابد أن يكون القياس فيه على جانب كبير من الأهمية. وقد سبق أن عرفنا القياس بأنه ليس مجرد التعبير الكمي عن الظواهر موضوع الدراسة وإنما أيضا عملية إبراز العلاقات القائمة بين خصائص الأشياء المراد إخضاعها للقياس. فاستخدام الأرقام والرموز في عملية القياس يجنبنا أخطاء التحيز في التعبير ويمكن من إجراء العمليات الحسابية المختلفة.

وتتطلب عملية القياس اختيار وحدة قياس مناسبة. وفي المحاسبة تستخدم وحدة النقود كوحدة عامة لقياس كافة العناصر المكونة للقوائم المالية. فالقياس المحاسبي هو قياس

مالي. ومعنى هذا الفرض أن المحاسبة تعني فقط بالعمليات التي يمكن التعبير عنها نقداً. أي عمليات لا يمكن إخضاعها للقياس النقدي تخرج عن نطاق المحاسبة. وعلى ذلك على مستخدمي القوائم المالية أن لا يتوقعوا الإفصاح عن كافة المعلومات التي تفيد في تقييم الأداء واتخاذ القرارات وهذا هو السبب في أن هناك دائماً محاولات لاستكمال المعلومات بالطرق غير النظامية (غير الرسمية). ومن الموضوعات المحاسبية المعاصرة التي تخضع لبحوث مكثفة موضوع كيفية التوسع في نطاق القياس المحاسبي ليشمل المقاييس العينية جنباً إلى جنب مع المقاييس المالية.

وهناك مشكلة أخرى يثيرها فرض قياس وتوصيل المعلومات المحاسبية على أساس نقدي، وهي مشكلة عدم ثبات قيمة وحدة القياس ذاتها. فمن المعروف أن النقود أداة للتعبير عن القيمة التبادلية للسلع والخدمات وبالتالي فإنه من المتوقع عدم ثبات القوة الشرائية لوحدة النقد. وعلى ذلك فإن استخدام وحدة النقود كأساس للقياس المحاسبي يثير كثيراً من المشاكل بسبب ما قد يطرأ على القوة الشرائية للنقود من تغيير. فعلى سبيل المثال كثيراً ما نجد أن وحدة النقد المستخدمة في قياس الإيرادات تختلف عن القوة الشرائية للمصروفات والأصول مما قد يؤدي إلى عدم تجانس الأرقام المحاسبية وبالتالي فإن إجراء العمليات الحسابية عليها يعتبر إجراءً خاطئاً من الناحية العلمية ولابد أن يسفر عن نتائج مضللة. والتفسير التقليدي لفرض استخدام وحدة النقود كأساس للقياس المحاسبي هو أنه في غياب التغيرات الكبيرة في القوة الشرائية للنقود يمكن اعتبار وحدة القياس ثابتة القيمة. أي أن فرض ثبات القوة الشرائية للنقود يعتمد على أن التغيرات في قيمة النقود ليست ذات وزن كبير وبالتالي يمكن إهمالها عملياً. ولعل الأثر الأساسي لفرض ثبات قيمة النقود يتبلور في أن الأمر يستلزم إعادة تصوير القوائم المالية باستخدام وحدة قياس ثابتة القيمة وذلك في حالة التغيرات الكبيرة في القوة الشرائية للنقود أو حتى في حالة ما إذا كانت هذه التغيرات من النوع المعتدل الذي يكون قد استقر لسنوات عديدة.

المبادىء المحاسبية المتعارف عليها:

أوضحنا فيما سبق أن إرساء المبادىء المحاسبية يجب أن يعتمد على إطار علمي متسق من الأهداف والمفاهيم والفروض العلمية. وعلى الرغم من الجهود التي بذلت حتى الآن في تطوير الإطار الفكري للمحاسبة المالية، إلا أنه هناك العديد من العقبات التي تعترض سبيل استخدام مثل هذا المنهج العلمي لتحديد المبادىء المحاسبية الأساسية. وتتمثل أهم هذه العقبات فيما يلي:

١ ـ تتأثر عملية تحديد المبادىء المحاسبية بالعديد من القوى المتعارضة، الأمر الذي يصعب معه الحصول على موافقة جماعية سواء على الإطار المفاهيمي أو على أي مجموعة من المبادىء يمكن التوصل إليها استناداً إلى هذا الإطار. إن محاولة التوفيق بين المصالح الذاتية المتعارضة للأطراف المتعددة التي تهتم بنتائج العملية المحاسبية تعتبر عملية سياسية في المقام الأول وقد لا تستند إلى أي مبررات منطقية.

٢ ـ أنه بفرض التوصل إلى إطار فكري متسق ومتفق عليه من قبل كافة الأطراف المعنية، فإن استخدام هذا الإطار كأساس لاستخلاص المبادىء المحاسبية يعتبر أمراً بالغاً في التعقيد. فمن المعروف أن هذا الأسلوب الاستنباطي في بناء النظرية أسلوباً يتطلب وقتاً طويلاً كما أنه هناك حاجة مستمرة إلى إعادة النظر في الإطار الفكري لمواكبة أي تغيرات بيئية تستجد مع مرور الزمن.

وهكذا نجد أن اتباع المنهج العلمي للوصول إلى المبادىء المحاسبية يعتبر أمراً غير ميسور في الوقت الحاضر ومن المنتظر أن يستمر هذا الحال كذلك في المستقبل القريب. إلا أنه ليس معنى ذلك أن مهنة المحاسبة تعمل حالياً بدون أي قواعد أو ضوابط يمكن الاستناد عليها عند إعداد القوائم المالية من جانب المنشأة. على عكس ذلك يقوم الفكر المحاسبي المعاصر على مجموعة من الأعراف Conventions والأساسيات Fundementals التي اصطلح على تسميتها بالمبادىء المحاسبية المتعارف عليها. فالتطبيقات المحاسبية المعاصرة لا تخلو تماماً من أسس فكرية يمكن الاعتماد عليها لتمييز الممارسات الصحيحة من تلك الممارسات الخاطئة. هذا الفكر المحاسبي يستند منذ زمن طويل على ما يعرف بالمبادىء المحاسبية المتعارف عليها G.A.A.P والتي تستخدم كأساس لتوصيف وتبرير التطبيقات المحاسبية المقبولة في المكان والزمان.

وقد احتلت المبادىء المحاسبية المتعارف عليها دوراً بارزاً في ممارسة المهنة، حيث ترتب عليها تضييق ملحوظ في شقة الخلاف بين المحاسبين في التطبيق العملي، كما أنها تمثل الإطار العام الذي يمكن للمراجع من خلاله الحكم على مدى عدالة القوائم المالية. بل أكثر من ذلك يجب على المراجع الخارجي أن يورد في تقريره رأيه المهني إزاء مدى التزام المنشأة بهذه المبادىء المحاسبية المتعارف عليها في إعداد القوائم المالية، إذ أن أي خروج عنها في التطبيق العملي يستلزم التحفظ من قبل مراجع الحسابات في تقريره الدوري.

ولكي يكتسب مبدأ محاسبياً معيناً صفة أنه من المبادىء المتعارف عليها فإنه يجب أن يكون هذا المبدأ مقبولاً قبولاً عاماً في التطبيق العملي Consensus.إلا أنه يلاحظ أن وجود اتفاق من عدمه قد يكون محل خلاف إذ أن التطبيق العملي كثيراً ما يعترف بأسس بديلة للقياس والإفصاح عن عملية معينة أو حدث اقتصادي معين كما أن جميع هذه الأسس تعتبر مقبولة. وهنا يثار التساؤل التالي: ما هو المعيار الذي يمكن استخدامه في التفرقة بين المبادىء المحاسبية المتعارف عليها وتلك غير المتعارف عليها؟ وهنا يمكن القول بصفة عامة أن المبادىء المحاسبية المتعارف عليها هي تلك المبادىء التي تحظى بقدر ملحوظ من التأييد الرسمي من جانب الجهات المسئولة عن تنظيم وتطوير مهنة المحاسبة. وعلى وجه الخصوص تمثل المبادىء المحاسبية المتعارف عليها في إجماع الرأي في وقت من الأوقات حول تحديد الموارد الاقتصادية والالتزامات التي يجب إثباتها كأصول وخصوم، وتحديد التغيرات التي تطرأ على هذه الأصول والخصوم والتي يجب إثباتها محاسبياً وتوقيت إثبات هذه التغيرات، وكيفية قياس كل من الأصول والخصوم والتغيرات التي تطرأ عليها، وتحديد المعلومات التي يجب الإفصاح عنها وكيفية هذا الإفصاح وتحديد القوائم المالية التي يتعين إعدادها(1).

Generally accepted accounting principles represent the consensus at any time as to which economic resources and obligations should be recorded, when these changes should be recorded, how the recorded assets and liabilities and changes in them should be measured, what information should be disclosed and how it should be disclosed, and which financial statements should be prepared.

---

(1) Accounting principle board statement No. 4 - Basic concepts and accounting principles under [illegible] financial statements of business enterprises, AICPA, 1970, para 27.

ولما كانت المبادىء المحاسبية المتعارف عليها ليست مبادىء علمية بالمعنى الدقيق وإنما هي نتاج إجماع المحاسبين في وقت معين فإنه من الطبيعي أن تتعرض عملية تحديد هذه المبادىء لمخاطر التحيز وذلك بغرض تغليب مصلحة فئة معينة ـ الإدارة أو المحاسب والمراجع أو مستخدمي التقارير ـ على مصالح فئة أو فئات أخرى. ونتيجة لذلك فقد اتجهت مهنة المحاسبة في كثير من دول العالم إلى تفويض مهمة تحديد المبادىء المحاسبية المتعارف عليها إلى جهات محددة تتمتع بأكبر قدر ممكن من الحياد وقد تكون هذه الجهات المسئولة عن تطوير وتنظيم المهنة متمثلة في المنظمات العلمية والمهنية أو في بعض الجهات الحكومية المتخصصة في هذا المجال أو في فريق عمل ممثل لكافة الأطراف المعنية وعلى النحو الذي بيناه في الفصل الثاني. وعلى ذلك تتحدد المبادىء المحاسبية المتعارف عليها في القوانين والقواعد والتوجيهات التي تصدرها هذه الجهات المسئولة.

نخلص مما سبق إلى أن الهدف من المبادىء المحاسبية المتعارف عليها هو تضييق شقة الخلاف بين المحاسبين الممارسين بقدر الإمكان وذلك عن طريق تحديد أسس قياس وتقويم وعرض العناصر الأساسية المكونة للقوائم والتقارير المالية. كما وأن المبادىء المحاسبية المتعارف عليها في الوقت الحاضر ليست دائماً وليدة البحث العلمي وإنما هي في أغلب الأحيان نتاج عملية سياسية تتأثر بالضغوط المختلفة من قبل فئات المجتمع المالي أكثر من تأثرها باعتبارات الاتساق المنطقي أو بما يجب أن يكون عليه ناتج العمل المحاسبي[1].

ونتناول فيما يلي أهم المبادىء المحاسبية التي يعتمد عليها النموذج المحاسبي المعاصر وذلك بهدف بيان طبيعتها وتحديد مدى اتفاقها مع الإطار المفاهيمي السابق بيانه في الفصل السابق. أي أن الدراسة التي سوف نقوم بها للمبادىء المحاسبية المتعارف عليها سوف تكون دراسة انتقادية هدفها التمهيد للدراسة التي سنتناولها في الأجزاء المقبلة.

وفي رأينا أن المبادىء المحاسبية المتعارف عليها والتي يعتمد عليها النموذج المحاسبي المعاصر هي:

١ ـ مبدأ القياس الفعلي.

---

(1) David solomons, -The politicization of accounting-, Journal of [illegible] J. A. November 1976. pp 65-72.

٢ ــ مبدأ المقابلة.

٣ ــ مبدأ تحقق الإيراد.

٤ ــ مبدأ تحقق المصروفات.

٥ ــ مبدأ التكلفة.

٦ ــ مبدأ الإفصاح.

وتجدر الإشارة هنا إلى أن هذا التحديد للمبادىء المحاسبية على أنها ستة مبادىء أساسية ليس معناه قناعة من جانب المؤلف على أن هذا ما يجب أن يكون عليه الحال وإنما هو مجرد استقراء للفكر المحاسبي القائم في الوقت الحالي. فقد يسفر البحث المحاسبي في المستقبل عن استحداث مبادىء محاسبية أخرى كما قد يسفر هذا البحث المحاسبي عن استبعاد بعض هذه المبادىء. وفيما يلي شرح تفصيلي لكل مبدأ على حدة.

المبحث الثاني

مبدأ القياس الفعلي

تعني المحاسبة المالية بقياس عناصر كل من الأصول والخصوم وحقوق الملكية وكذلك التغيرات التي تطرأ على هذه العناصر خلال فترة معينة. وتنشأ هذه العناصر وما يعتريها من تغيرات نتيجة تحقق أحداث أو عمليات أو ظروف ذات تأثير على اقتصاديات الوحدة المحاسبية.

وينطوي القياس المحاسبي على تحديد القيم المتعلقة بكل من العناصر الأساسية التي تشملها القوائم المالية وكذلك على بيان أثر الأحداث والعمليات والظروف المختلفة على هذه القيم.

أثر الأحداث والعمليات والظروف:

إن تفهم أبعاد عملية القياس المحاسبي يتطلب منا:

أ ــ تحديد مفهوم الأحداث والعمليات والظروف.

ب ـ تحديد آثار هذه الأحداث والعمليات والظروف باعتبارها مصادر التغيرات في عناصر المركز المالي.

أما عن تعريف الأحداث والعمليات والظروف فيمكن القول بصفة عامة أنها عبارة عن وقائع ذات تأثير على اقتصاديات الوحدة المحاسبية[1]. ويمكن تقسيم الأحداث إلى نوعين داخلية وخارجية والأحداث الداخلية هي الوقائع التي تحدث داخل الوحدة المحاسبية وتتمثل في استخدام المواد الخام والعمالة والتسهيلات الأخرى المتاحة في تحقيق كافة الأنشطة الإنتاجية. ولا تقتصر الأحداث الداخلية على النشاط الصناعي وإنما تشمل كل ما يؤدي إلى تحويل الأصول وغيرها من الموارد المتاحة إلى منتجات ـ سلع وخدمات ـ من المتوقع أن يكون لها قيمة تبادلية أكبر من تكلفة الموارد المستخدمة في إنتاجها. وهكذا فإن المنفعة المتولدة عن الأحداث الداخلية قد تتمثل في نشاط تجاري أو عمليات النقل والتخزين أو في مجرد الاحتفاظ بالموارد (الأصول) للمضاربة على أسعارها أو عمليات التطوير والاستكشاف والزراعة وهكذا.

أما الأحداث الخارجية فهي كل ما ينتج عن تفاعل بين الوحدة المحاسبية والبيئة المحيطة بها.وقد تنطوي الأحداث الخارجية على العمليات التي تقوم بين الوحدة المحاسبية وغيرها من الوحدات أو أي أحداث عامة تتعرض لها المنشأة مثل الحرائق أو الفيضانات أو تقادم أصول المنشأة.

ويلاحظ أن كثيراً ما تكون الأحداث أحداثاً خارجية وداخلية في نفس الوقت فمثلاً شراء المادة الخام واستخدامها مباشرة في عمليات المشروع تعتبر مزيج من النوعين. كذلك يلاحظ أن الأحداث قد تسهم الوحدة المحاسبية في تحققها كما أن هناك أحداث ليس للوحدة المحاسبية أي دخل في وقوعها مثل تغير سعر الفائدة.

أما عن الظروف فهي تشير إلى نشأة حالة أو مجموعة من الأحوال يترتب عليها أوضاعاً معينة لها تأثير جاري أو مستقبلي على الوحدة المحاسبية.

---

(١) هذه التعريفات تعتمد على ما جاء في البيان رقم (٦) الصادر من مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي
Para No. 135- Stac No 6

وقد تكون هذه الظروف مواتية، أي في صالح الوحدة المحاسبية، لأنها تنطوي على مكاسب جارية أو احتمالية كما في حالة المطالبات القضائية ضد الغير بسبب فسخ الاتفاقات أو العقود، أو المطالبة بتعويضات نتيجة أخطاء وقعت من الغير، أو المطالبة بزيادة أسعار البيع لناتج المنشأة نتيجة ارتفاع المستوى العام للأسعار. كذلك قد تكون الظروف غير مواتية، أي في غير صالح الوحدة المحاسبية. لأنها تنطوي على خسائر جارية أو احتمالية كما في حالة القضايا التي تم الفصل فيها لغير صالح المنشأة أو احتمال الفصل فيها على هذا النحو أو فرض ضرائب إضافية أو احتمالات فرضها، أو ضمان الغير في الوفاء بكل أو بعض التزاماته وهكذا.

ويلاحظ مما سبق أن العمليات التي تقوم بها المنشأة هي نوع من الأحداث الخارجية. وكما سبق أن ذكرنا تنقسم العمليات بدورها إلى عمليات تبادلية وعمليات تحويلية. ويقصد بالعمليات التبادلية تلك العمليات التي يتم بموجبها انتقال الأصول أو ترتب التزامات فيما بين الوحدات المحاسبية المتعاملة. أي أنه في حالة العمليات التبادلية يكون تحرك القيم بين الوحدات المتعاملة في الاتجاهين فهي تنطوي على تضحية الوحدة بأصولها أو قبول التزامات في مقابل الحصول على أصول أو الوفاء بالتزامات أخرى. أما العمليات التحويلية فهي عمليات غير تبادلية بمعنى أنه يترتب عليها تحويل الأصول أو الخصوم في اتجاه واحد إما من الوحدة المحاسبية إلى وحدات أخرى أو العكس. وقد سبق أن أوضحنا ذلك في موضع سابق من هذا الفصل عند مناقشة فرض الوحدة المحاسبية.

ولا شك أن تحديد طبيعة الأحداث والعمليات والظروف وقياسها وتبويبها وتصنيفها حسب خصائصها المشتركة وآثارها الاقتصادية يساعد كثيراً في تحديد وقياس ما يترتب من نتائج وتغيرات في العناصر التي تتضمنها القوائم المالية. وبصفة عامة يمكن تقسيم التغيرات التي تطرأ على عناصر الأصول والخصوم وحقوق الملكية نتيجة الأحداث والظروف والعمليات وذلك على النحو التالي[1]:

---

[1] Statement of financial accounting concepts (SFAC) No 6, para. 65.

(أ) أحداث أو عمليات أو ظروف تؤدي إلى تغير في الأصول والخصوم ولا يصاحبها تغيير في حقوق الملكية. وهذه الأحداث تعكس لنا حقيقة هامة وهي أن الإيراد يتم اكتسابه Earned مع إضافة قيم جديدة Value added نتيجة كل عملية نشاط داخلي تقوم به المنشأة.

(ب) أحداث أو عمليات أو ظروف تؤدي إلى تغير في الأصول والخصوم يصاحبها تغييراً في حقوق الملكية. وهذه المجموعة تتكون من أربعة فئات هي:

١ ــ الإيرادات والمصروفات.

٢ ــ المكاسب والخسائر.

٣ ــ استثمارات من الملاك.

٤ ــ توزيعات للملاك.

(جـ) أحداث وعمليات وظروف لا تؤثر على الأصول والخصوم وبالتالي لا تؤثر على إجمالي حقوق الملكية ولكن تؤثر تأثيراً داخلياً على العناصر المكونة لهذه الحقوق مثل إصدار أسهم مجانية (أسهم منحة) للمساهمين أو عمليات تجزئة الأسهم في شركات المساهمة.

وأياً كانت نوعية التغيرات أو الأثر الناتج عنها فإنه في جميع الأحوال يجب أن تكون هذه التغيرات والآثار في أي من عناصر القوائم المالية ناتجة عن أحداث أو عمليات أو ظروف قائمة فعلاً وقت إجراء عملية القياس. أي أنه يشترط دائماً قبل أن يتم الإثبات المحاسبي أن يكون التغير في أي من عناصر القوائم المالية قد تحقق Realized وترتيباً على ما سبق نجد أن موضوع أو جوهر القياس في المحاسبة المالية هو الوضع القائم فعلاً أي ما تم فعلاً من نشاط وليس أي وضع افتراضي آخر. وعلى ذلك نجد:

(أ) أن الميزانية هي تصوير للمركز المالي الفعلي وليست تصوراً لما يمكن أن يكون عليه المركز المالي تحت أوضاع افتراضية معينة.

(ب) أن قائمة الدخل هي تعبير عن نتائج الأعمال الفعلية وليست تصوراً لما سوف تكون عليه نتائج الأعمال في ظل أوضاع افتراضية أخرى.

(جـ) أن أي توقعات خلاف ما تم فعلاً خلال فترة زمنية معينة ليس محله القوائم المالية وإنما

تنتمي لما هو معروف بأسلوب الموازنة التخطيطية باعتبار هذه الأخيرة إحدى أدوات المحاسبة الإدارية.

(د) أن العمليات المجازية مثل مرتب المدير صاحب المنشأة أو القيمة الإيجارية المحتسبة للعقارات المملوكة للوحدة ليست من عناصر القوائم المالية، ذلك لأن هذه العمليات لا تعبر عن أثر الأوضاع القائمة وإنما هي في جوهرها تعبير عن تكلفة الفرصة البديلة وبالتالي فهي أمور محل دراستها في محاسبة التكاليف أو المحاسبة الإدارية وليس في المحاسبة المالية.

وهكذا نجد أنه ليست كل الأحداث أو العمليات أو الظروف وما يترتب عليها من تغيير في عناصر القوائم المالية قابلة للإثبات في المحاسبة المالية. طبقاً لمبدأ القياس الفعلي لابد وأن تكون هذه التغيرات قد تمت فعلاً وذلك قبل أن تثبت محاسبياً.

معايير الإثبات المحاسبي:

والإثبات في المحاسبة المالية هو عملية التسجيل الرسمي لمفردة معينة أو تضمين هذه المفردة في القوائم المالية باعتبارها أحد عناصر الأصول أو الخصوم أو المصروفات أو الإيرادات وما شابه ذلك. ويكون الإثبات عن طريق إعطاء بيان رقمي ووصفي لهذه المفردة مع بيان أثر هذا البيان الرقمي على الإجماليات في القوائم المالية.

«Recognition is the process of formally recording or incorporating an item ilo the financial statements of an entity as an asset, liability revenue expense, or the like. Recognition includes depiction of anitem in both words and numbers, with the amount included in the totals of the financial statements[1].

كذلك يكون الإثبات محاسبياً لكل مفردة من عناصر القوائم المالية شاملاً لتاريخ هذه العملية منذ نشأتها وتتبع أي تغيير لاحق يحدث إلى أن تستبعد نهائياً من السجلات والقوائم المحاسبية. وبصفة عامة هناك أربعة معايير أساسية يجب توافرها قبل أن تكون مفردة معينة

---

(1) Financial accounting standards board, statement of financial accounting concepts (SFAC), No. 5. «Recognition and measurement in financial statements of business enterprises, FASB, December, 1984 para 6.

قابلة للإثبات محاسبياً وهذه المعايير هي[1]:

١ ــ التعريف Definition يجب أن ينطبق على المفردة المراد اثباتها (الاعتراف بها) محاسبياً أحد التعريفات الخاصة بعناصر القوائم المالية فإذا كانت المفردة تمثل مورداً فيجب أن ينطبق عليها التعريف العلمي للأصول وإذا كانت تمثل التزاماً فيجب أن ينطبق عليها التعريف العلمي للخصوم وإذا كانت تمثل تغيراً في حقوق الملكية فيجب أن ينطبق عليها التعريف العلمي لأحد مكونات الدخل الشامل إيرادات، مكاسب، مصروفات، خسائر.

٢ ــ القياس Measurability بمعنى يجب أن يكون للمفردة خاصية القابلية للقياس ويستلزم هذا المعيار توافر ثلاث شروط رئيسية:

(أ) أن يكون للمفردة خاصية Attribute ملائمة.

(ب) أنه يمكن التعبير عن هذه الخاصية تعبيرا كمياً.

(جـ) استخدام وحدة النقد كأساس للقياس الكمي.

٣ ــ الملاءمة Relevance بمعنى أن يكون للمعلومات الخاصة بهذه المفردة القدرة على أحداث تأثير على قرارات مستخدمي القوائم المالية. ومن المعروف أن الملاءمة باعتبارها أحد الخصائص النوعية المطلوب توافرها في المعلومات المحاسبية تستلزم توافر عنصرين رئيسيين هما:

(أ) توافر قدرة تنبؤية لهذه المعلومات.

(ب) أن تمكن هذه المعلومات متخذ القرار من التحقق من التوقعات السابقة كذلك يجب ملاحظة أن خاصية الملاءمة هذه يجب أن تقوم على ضوء الهدف الرئيسي من القوائم المالية الا وهو توفير معلومات مفيدة في ترشيد قرارات الاستثمار والائتمان وغيرها من القرارات.

٤ ــ الثقة أو امكانية الاعتماد على هذه المعلومات Reliability يجب أن تحقق المعلومات الخاصة

---

(1) SFAC. No. 5, Ibid, para., 63.

بالمفردة التي يراد اثباتها محاسبياً درجة كافية من:

(أ) صدق التمثيل Representational faithfulness.

(ب) امكانية التحقق Verifiability.

(جـ) الحياد (عدم التحيز) neutrality.

ويلاحظ أن هذا المعيار قد يؤثر على توقيت الاعتراف (الاثبات) المحاسبي. فقد تكون درجة عدم التأكد في المعلومات عن أحد مفردات المركز المالي عالية بحيث لا يمكن الاعتماد عليها للاثبات في القوائم المالية ذلك على الرغم من أن هذه المفردة تتفق مع أحد التعريفات العلمية لعناصر المركز المالي وعلى الرغم من أنه يمكن قياسها وأنها تمثل أحد المتغيرات الأساسية التي يجب أن تؤخذ في الاعتبار عند ترشيد القرارات. ومن ناحية أخرى قد نجد أنه بالنسبة لبعض المفردات قد تقل درجة عدم التأكد مع مرور الوقت وبالتالي يتطلب الأمر تأجيل الاعتراف محاسبياً بها حتى في حالة توفر درجة معقولة من الثقة في المقاييس.

وهكذا نجد أن الإثبات المحاسبي يتطلب منا الموازنة بين اعتبارات كثيرة مثل درجة الأهمية النسبية والتوقيت المناسب لتوفير المعلومات ومدى التكلفة التي تتحملها المنشأة في سبيل الحصول على هذه المعلومات. كذلك نجد أن الاثبات المحاسبي يعتبر ترجمة علمية لمبدأ القياس الفعلي وأن هذا المبدأ يعكس لنا خاصية أساسية من خصائص المحاسبة المالية ألا وهي أنها ـ المحاسبة ـ أداة أساسية من أدوات التحليل الكمي.

وكما سبق أن ذكرنا أن عملية القياس الكمي تتكون من شقين رئيسيين هما:

(أ) تحديد الخاصية أو الصفة الواجب (أو المطلوب) اخضاعها لعملية القياس.

(ب) استخدام وحدة النقد كأساس للتعبير عن هذه الخاصية.

فإذا ما أردنا إخضاع أحد مفردات القوائم المالية لعملية القياس ولتكن أحد مفردات الأصول على سبيل المثال فإنه لابد من تحديد الخاصية أو الصفة التي يراد التعبير عنها تعبيراً كمياً. ويلاحظ هنا أن أي مفردة قد تكون لها أكثر من خاصية واحدة يمكن أن تكون موضوعاً للقياس ومن ثم فإنه يلزم اختيار تلك الخاصية أو الخواص التي يكون لها تأثير أكبر من غيرها في عملية اتخاذ القرارات. ومن المعروف أن الخصائص الرئيسية لعنصر الأصول

والخصوم والتي يمكن أن تكون موضوع عملية القياس هي[1].

١ ــ التكلفة التاريخية historical cost.

٢ ــ التكلفة الجارية current cost.

٣ ــ القيمة السوقية الجارية current market value.

٤ ــ صافي القيمة المتوقع الحصول عليها Net realizable (sale) value.

٥ ــ القيمة الحالية للتدفقات النقدية المتوقعة present value of future cash returns.

وتشير التكلفة التاريخية إلى مقدار النقدية (أو ما يعادلها) التي تحملتها المنشأة في سبيل الحصول على الأصل أو المتحصلات النقدية التي توفرت للمنشأة عند نشوء الالتزام. ويلاحظ أن الأصول الثابتة ومعظم مفردات المخزون يتم قياسها طبقاً لهذه الخاصية ـ تكلفة الأصل في تاريخ اقتنائه. أما التكلفة الجارية أو تكلفة الاستبدال فتتمثل في ذلك القدر من النقدية (أو ما يعادلها) الذي يمكن أن تتحمله المنشأة لو أنها قامت بإعادة شراء ما تمتلكه من أصول في الوقت الحالي. وفيما يتعلق بالخصوم فهي تمثل ما يمكن أن يتوفر للمنشأة من نقدية (أو ما يعادلها) في حالة تحملها بهذا الالتزام في الوقت الحالي. وتمثل القيمة السوقية الجارية ذلك القدر من النقدية (أو ما يعادلها) التي يمكن أن تحصل عليها المنشأة لو أنها قامت ببيع ما هو متوفر لها من أصول ويتبع هذا الأساس عند تقويم بعض عناصر الاستثمار في أوراق مالية التي يمكن تداولها بسهولة ودون تحمل أعباء تذكر في سوق الأوراق المالية. أما عن صافي القيمة البيعية فهي تمثل النقدية الصافية التي ينتظر الحصول عليها أو سدادها بعد خصم التكاليف اللازمة لتحويل الأصل أو الخصم إلى نقدية. وينطبق هذا الأساس في الحياة العملية على كافة عناصر المدينين والدائنين وأوراق القبض وأوراق الدفع. وأخيرا نجد أن القيمة الحالية للتدفقات النقدية المتوقعة تعتبر الأساس في إثبات عناصر المديونية والدائنية طويلة الآجال وذلك باستخدام معدل خصم يمثل سعر الفائدة السائد في تاريخ نشأة الحق أو الالتزام.

وهكذا نجد أن القياس المحاسبي في الوقت الحالي معتمد على أساس استخدام خصائص مختلفة للأصول والخصوم المختلفة أي أنه ليس هناك أساس واحد تتم عملية

---

(1) SFAC, No. 5, Ibid, para 65-70

القياس عليه ويطبق على كافة مفردات عناصر المركز المالي. هذا الوضع سوف يكون مجال تعليق ودراسة في أجزاء مقبلة من هذا المؤلف، إلا أنه تجدر الاشارة هنا إلى أن استخدام خصائص مختلفة للتعبير الكمي عن المفردات المختلفة المكونة لعناصر القوائم المالية سوف يترتب عليه عدم تجانس الأرقام الواردة بهذه القوائم الأمر الذي يتعارض مع أصول ومبادىء نظرية القياس التي أوضحناها في الفصل الأول. وسوف نتناول هذه المشكلة بالتفصيل مع بيان اتجاهات التطوير المقترحة في جزء لاحق من هذا المؤلف.

أما عن استخدام وحدة النقود كأساس للتعبير عن الكميات والمقادير الخاصة بعناصر القوائم المالية، فإن الإطار الحالي للمبادىء المحاسبية المتعارف عليها يقوم على افتراض ثبات القوة الشرائية لوحدة النقد. وافتراض ثبات القوة الشرائية أمر ضروري وإلا ترتب على استخدام وحدة النقود التعبير عن عناصر المركز المالي بوحدات قياس مختلفة، وهو أمر يتعارض مع أصول ومبادىء نظرية القياس. وتثار مشكلة عدم ثبات القوة الشرائية لوحدة القياس في المحاسبة المالية عند استخدام التكلفة التاريخية للتعبير عن مقادير بعض عناصر الأصول والخصوم. وتتجه التوصيات المحاسبية المعاصرة إلى استخدام وحدات قياس ذات قوة شرائية موحدة بدلاً من وحدات النقد الأصلية nominal units وبصفة خاصة في حالة حدوث تغيرات كبيرة لا يمكن تجاهلها في المستوى العام لأسعار السلع والخدمات. هذا الموضوع سوف يكون محل دراسة في جزء آخر من المؤلف.

المبحث الثالث

مبدأ مقابلة الايرادات بالمصروفات

من المعروف أن هناك مدخلين رئيسيين لتحديد الدخل المحاسبي:

(أ) مدخل الميزانيات .Asset liability view or balance sheet view, or acretion view

طبقاً لهذا المدخل يتحدد الدخل عن طريق مقارنة صافي الأصول أول ونهاية الفترة، وذلك بعد استبعاد أثر أي استثمارات اضافية من قبل أصحاب رأس المال أو أي توزيعات عليهم خلال الفترة. فالاهتمام هنا يكون بتعريف الأصول والخصوم بشكل دقيق حيث يتم

اعداد المركز المالي على أساس علمي سليم. أما قائمة الدخل فهي مجرد حلقة وصل بين ميزانيات الفترات المختلفة، بمعنى أن قائمة الدخل ما هي إلا بيان بكل مالم يتمكن المحاسب من إظهاره في قائمة المركز المالي كأصل أو خصم.

(ب) مدخل مقابلة الايرادات بالمصروفات أو مدخل العمليات Revenue expense view or income statement view or matching view or transaction view.

وهنا يتحدد الدخل المحاسبي عن طريق المقابلة بين ايرادات الفترة وبين مصروفاتها. وطبقا لهذا المدخل ينصرف الاهتمام إلى تعريف الايرادات والمصروفات بشكل دقيق حتى يتم اعداد قائمة الدخل تفصيلاً وعلى أساس علمي سليم أما قائمة المركز المالي فهي مجرد حلقة وصل بين قوائم الدخل في الفترات المتعاقبة، بمعنى أن الميزانية ما هي إلا كشف بالأرصدة المتبقية بعد الانتهاء من اعداد قائمة الدخل. كل ما لم يعالج كايراد أو مصروف يرحل إلى الفترات القادمة ويظهر بالميزانية في نهاية الفترة الحالية.

ومن الطبيعي أن تتفق النتائج النهائية التي نحصل عليها طبقاً لكل من المدخلين وذلك نظراً للترابط القائم articulation بين القوائم المالية المختلفة.

وقديما كان الاهتمام الأساسي بقائمة المركز المالي وذلك نظرا لعدم تشعب مناخ الأعمال ولأهمية الميزانية كأداة ائتمان رئيسية. ومع تغير هذا المناخ على النحو الذي بيناه في الفصل الأول أخذت قائمة الدخل محل الصدارة وأصبح تحديد الدخل يتم على أساس مدخل مقابلة الإيرادات بالمصروفات. ومن ناحية أخرى يجب ألا نفهم من ذلك أن النموذج المحاسبي المعاصر لا يهتم بالأمور المتعلقة بقائمة المركز المالي، على العكس من ذلك فهناك اتجاه حديث يدعو إلى العناية بكل من قائمة الدخل والمركز المالي وبحيث يتم إعداد كل منهما بصورة مستقلة عن الأخرى nonartéculated كما في حالة اتباع طريقة الوارد أولا Fifo لأغراض الميزانية واستخدام طريقة lifo لأغراض إعداد قائمة الدخل. هذا الاهتمام المتوازن يقوم على أساس الاهتمام بعناصر الأصول والخصوم من حيث المفاهيم ومبادىء القياس لأغراض الميزانية وفي نفس الوقت العناية بتحديد مفهوم وقيم الإيرادات والمصروفات لأغراض تحديد الدخل. إن العودة إلى الاهتمام بعناصر قائمة المركز المالي لا ينبغي أن تكون على حساب

العناية بإعداد قائمة الدخل، وإن هذا الترابط بين القائمتين الذي غالبا ما يؤدي إلى التعارض بينها لا يبرره أي هدف أو ضرورة منطقية.

We find no logical reason why external financial reports should be expected to balance or articulate with each other. In fact we find that forced balancing and articulation have frequently restricted the presentation of relevant information. The important giude should be the disclosure of all relevant information with measurement procedures that meet the other standards suggested in ASOBAT[1].

نخلص مما سبق إلى نتيجة هامة وهي أن تحديد الدخل يعتبر هدفا محاسبيا أساسيا حتى في ظل وجود اهتمام مماثل بإعداد قائمة المركز المالي. فمن الناحية المنطقية يجب ألا يكون هناك تعارض بين القائمتين فكل منهما يخدم مجالا خاصا به كما أنه هناك حاجة مؤكدة إلى المعلومات التي تتضمنها كل قائمة وذلك على نحو ما بيناه عند مناقشة أهداف التقارير المالية في الفصل السابق.

وطبقا للنموذج المحاسبي المعاصر يتم تحديد الدخل على أساس مبدأ مقابلة الإيرادات بالمصروفات إذ أن اهتمام مستخدمي القوائم المالية لا يقتصر على مقدار الدخل الذي حققته المنشأة خلال فترة معينة وإنما يمتد إلى ضرورة معرفة مصادر تلك الدخول ومكوناتها والأحداث والعمليات والظروف التي أدت إلى تحقيقها. مثل هذه المعلومات التحليلية التي يمكن توفيرها عن طريق تطبيق مبدأ مقابلة الإيرادات بالمصروفات تعتبر من الأهمية بمكان إذ أنها تساعد كثيرا على تكوين التوقعات عن المستقبل وعلاقته بالماضي. ولقد كانت نشأة هذا المبدأ وليدة الحاجة إلى حل المشاكل المتعددة التي تقابلنا في مجال تحديد وقياس عناصر المصروفات. وطبقا لمبدأ المقابلة تمثل المصروفات تكاليف الحصول على إيرادات الفترة المحاسبية الحالية، وبناء عليه فإن علاقة السببية هذه تصبح الأساس العام الذي يمكن به مواجهة معظم مشاكل القياس الدوري لعناصر المصروفات. فالخطوة الأولى لتطبيق المقابلة هي تحديد إيرادات الفترة ثم يأتي بعد ذلك تحديد المصروفات باعتبارها ذلك الجزء من التكاليف المستنفذة في سبيل تحقيق هذه الإيرادات. وبالتالي فإن المقابلة يقصد بها مضاهاة الإنجازات المحققة خلال فترة معينة (مقاسة بالإيرادات) بالمجهودات المبذولة (مقاسة بالمصروفات) في سبيل تحقق هذه

---

(1) Astatement of Basic accounting theory Evanston, Illinois AAA, 1966, p.1?8

الإيرادات. وقد كان تقديم هذا المبدأ لأول مرة طبقا لهذا المفهوم على النحو التالي.

The principal concern of accounting is the periodic matching of costs and revenues as a test reading by which to gauge the effect of the efforts expended[1].

وبالتدريج أخذ مبدأ المقابلة يحتل مكانة هامة في النموذج المحاسبي. فأصبح يستخدم كأساس لتبرير كثير من المعالجات والممارسات المحاسبية مثل: الأصول الثابتة القابلة للاستهلاك، تكاليف التقاعد والمعاشات، الأصول الرأسمالية المستأجرة، تكاليف البحث والتطوير، تكاليف الاستكشاف والأصول غير الملموسة.

ويعتمد مبدأ المقابلة في التطبيق العملي على أساسين:

١ ـ أساس الاستحقاق — Accrual basis

٢ ـ أساس المحافظة على رأس المال — Capital maintenance

أساس الاستحقاق:

ويعتبر اتباع أساس الاستحقاق أكثر فائدة في قياس الدخل الدوري من اتباع الأساس النقدي، ذلك لأن المعلومات التي يوفرها أساس الاستحقاق تعتبر مؤشراً أفضل عن قدرة المنشأة الحالية والمستقبلية على تحقيق التدفقات النقدية. وينحصر الاختلاف الرئيسي بين أساس الاستحقاق والأساس النقدي في عدم تزامن العمليات والأحداث والظروف التي يتأثر بها قياس الدخل خلال فترة معينة مع المتحصلات والمدفوعات النقدية التي ترتبط بتلك العمليات والأحداث والظروف. فليس هناك بالضرورة علاقة سببية بين مقبوضات ومدفوعات الفترة وذلك نظراً لعدم اكتمال جميع دورات الأعمال Cash-to-cash cycle نقدية - موارد - نقدية خلال نفس الفترة. وكذلك تداخل هذه الدورات فيما بين الفترات المحاسبية المختلفة. وتجدر الإشارة هنا إلى أن مجموع الدخل الدوري طبقاً لأساس الاستحقاق على مدى حياة المشروع سوف يتساوى مع مجموع صافي التدفقات النقدية لنفس الفترة. إلا أن هذا

(1) W.A. Paton and A.C. Littleton, «An introduction to corporate accounting standards», American accounting Association, Monograph No 3, AAA 1940, p 46

توزيع هذه التدفقات فيما بين الفترات المختلفة واتجاه هذا النمط ـ صعودا أو هبوطا ـ سوف يختلف في ظل أساس الاستحقاق عنه في ظل الأساس النقدي. طبقا لأساس الاستحقاق يتم إثبات الآثار المالية للأحداث والعمليات والظروف بمجرد تحققها وليس عند تحصيلها أو دفعها نقدا[1]. كما وأن نطاق الإثبات المحاسبي يتسع داخل أساس الاستحقاق ليشمل بالإضافة إلى العمليات النقدية كافة العمليات الآجلة وأيضا عمليات التبادل العيني barter exchange، التغيرات في أسعار الأصول والخصوم، النشاط الداخلي وما ينتجه من قيم مضافة لأصول المنشأة وأي تيارات غير نقدية أخرى.

وهكذا نجد أن أساس الاستحقاق يعطينا تقييما أشمل لأداء الوحدة المحاسبية خلال الفترات المتعاقبة. وفي مقابل ذلك نجد أن الأساس النقدي سوف يعطينا تقارير دورية عن المقبوضات والمدفوعات التي تمت خلال الفترات المختلفة. هذه التقارير الدورية عن التدفقات النقدية الخارجة والداخلة من وإلى المنشأة لا يمكن أن توضح لنا أي من هذه التدفقات تعتبر عائدا على الاستثمارات return on investments وأي منها تمثل استردادا لهذه الاستثمارات return of investments. كذلك نجد أن النقدية المحصلة خلال فترة معينة قد تكون ناتجة عن نشاط تم أداؤه في فترات سابقة، كما وأن النقدية المدفوعة خلال فترة معينة قد تكون متعلقة بنشاط فترات مقبلة.

نخلص مما سبق إلى أن تطبيق مبدأ مقابلة الإيرادات بالمصروفات يستلزم الأخذ بأساس الاستحقاق وما يستوجبه ذلك من ضرورة تحديد:

(أ) توقيت الاعتراف بالإيرادات والمصروفات عن طريق إيجاد رابطة سببية بين إنجازات المنشأة وبين المجهودات التي بذلتها في سبيل ذلك والتي تمثل التدفقات الداخلية للمنشأة.

(ب) طريقة معالجة آثار عدم تزامن التدفقات النقدية عن طريق:

ـ التسويات الخاصة بالمقدمات والمستحقات.

ـ استهلاك وتوزيع التكاليف الرأسمالية بطريقة منتظمة ومنطقية تعكس بقدر الإمكان الاستفادة الدورية من هذه الموارد.

ومما لا شك فيه أن تطبيق أساس الاستحقاق على نحو ما بيناه فيما سبق يمثل عبئا إضافيا على المنهج المحاسبي كما أنه يتطلب من المحاسب ممارسة الكثير من التقدير والاجتهاد الشخصي وبصفة خاصة في مجال استهلاك وتوزيع التكاليف الرأسمالية فيما بين الفترات المحاسبية المختلفة. ويجب ألا يفهم مما سبق أنه ليس هناك مجال لاستخدام الأساس النقدي في التطبيق المحاسبي إذ أنه هناك حالات تستوجب الأخذ بالأساس النقدي ويمكن تلخيص هذه الحالات في الآتي:

(أ) عدم وجود علاقة سببية بين الإيرادات والمصروفات كما في حالة النشاط الحكومي. فمن المعروف أن الدولة لها قدرة على فرض الضرائب وجباية الإيرادات وتوزيع أعباء ذلك على المواطنين دون التقيد بمقدار الخدمات التي تؤديها الأجهزة الحكومية المختلفة.

(ب) الحالات التي تكون فيها درجة الاجتهاد والتقدير الشخصي كبيرة لدرجة تفقد المعلومات المحاسبية كثيرا من فاعليتها. في مثل هذه الأحوال يمكن القول أن الأساس النقدي سوف يتوفر له درجة كبيرة من إمكانية الاعتماد على المعلومات تفوق ما يتميز به أساس الاستحقاق من درجة عالية من الملاءمة. ويعتبر نشاط البيع بالتقسيط مثالا حيا على هذه الحالة وعلى النحو الذي سوف نبينه عند مناقشة مبدأ تحقق الإيرادات.

(جـ) إن تطبيق الأساس النقدي مطلوب جنبا إلى جنب مع تطبيق أساس الاستحقاق إذ أن المعلومات طبقا للأساسين تكمل كل منها الأخرى. فالتدفقات الدخلية التي تعتمد على أساس الاستحقاق تفيد في مجال تقييم الأداء في حين أن التدفقات النقدية التي تعتمد على الأساس النقدي تفيد في تقييم الوضع النقدي ومركز السيولة التي تتمتع به المنشأة. وفي ذلك ما يفسر لنا الحاجة إلى إعداد قائمة التدفق النقدي بالإضافة إلى قائمة الدخل المعدة طبقا لمبدأ مقابلة الإيرادات بالمصروفات.

أساس المحافظة على رأس المال:

وبالنسبة لأساس المحافظة على رأس المال Maintenance or keeping capital intact فيعتبر أحد دعائم مبدأ مقابلة الإيرادات بالمصروفات. فقد سبق أن بينا أن مقابلة الإيرادات

بالمصروفات على أساس علمي يتطلب التفرقة بين التدفقات المالية الداخلة للمنشأة والتي يجب الإبقاء عليها للمحافظة على رأس المال باعتبارها استرداداً للاستثمار return of investment وبين تلك التدفقات المالية الداخلة والتي يمكن توزيعها على أصحاب رأس المال باعتبارها عائداً على الأموال المستثمرة return on investment ويوجد مفهومان أساسيان للمحافظة على رأس المال[1]:

(أ) مفهوم رأس المال النقدي Financial capital concept المحافظة على رأس المال في صورة مالية وهو يمثل القدر المستثمر من الأموال في تاريخ تكوين الوحدة المحاسبية وطبقاً لهذا المفهوم تتم المحافظة على رأس المال في صورة مالية بحتة بغض النظر عن الطاقة التشغيلية التي يمثلها.

(ب) مفهوم رأس المال العيني physical capital concept المحافظة على رأس المال في صورة عينية، وهو يمثل الطاقة الإنتاجية التي بدأت بها الوحدة المحاسبية نشاطها. طبقاً لهذا المفهوم تتم المحافظة على رأس المال في صورة طاقة تشغيلية بما يكفل للوحدة المحاسبية الاستمرار بنفس المستوى من الإنتاجية.

والاختلاف بين المفهومين ينشأ نتيجة تغير أسعار الأصول المتاحة للمنشأة والخصوم القائمة عليها. ويجدر التنبيه أيضاً إلى أن كل من هذين المفهومين يمكن قياسهما باستخدام وحدات نقد ذات قوة شرائية اسمية nominal units of money أي في تاريخ تكوين رأس المال كما يمكن قياس رأس المال باستخدام وحدات نقدية تمثل القوة الشرائية السائدة وقت إعداد القوائم المالية. من الطبيعي أن استخدام وحدات نقد ذات قوة شرائية جارية سوف يحقق محافظة لرأس المال على أساس سليم ويتم ذلك عن طريق أخذ تغيرات المستوى العام للأسعار في الحسبان. وهكذا نجد أنه في حالة وجود تغيرات في كل من مستويات الأسعار الخاصة ومستويات الأسعار العامة سوف تكون هناك أربعة مفاهيم مختلفة للمحافظة على رأس المال هي:

(أ) المحافظة على رأس المال الأصلي بوحدات نقد اسمية.

(ب) المحافظة على رأس المال الأصلي بوحدات نقد جارية.

---

(1) [illegible] Accounting Standards Board, Statement of Financial Accounting Concepts, (SFAC) No. 5, FASB, December [illegible] paras

(جـ) المحافظة على رأس المال العيني بوحدات نقد اسمية.
(د) المحافظة على رأس المال العيني بوحدات نقد جارية.

والمثال المبسط الذي يوضح لنا الفرق بين هذه المفاهيم الأربعة. إذا فرض أن صافي أصول المنشأة في أول الفترة ٤٠٠٠ وفي نهاية الفترة ٦٠٠٠ ويفرض أنه يلزم ٤٥٠٠ للمحافظة على رأس المال في صورة طاقة إنتاجية ـ وأن الزيادة في المستوى العام للأسعار بلغت ١٠٪ خلال الفترة فإن الدخل طبقاً لكل مفهوم يكون كما يلي:

(أ) الدخل طبقاً لمفهوم المحافظة على رأس المال في صورة مالية (نقدية) معبراً عنها بوحدات نقد اسمية: ٦٠٠٠ ـ ٤٠٠٠ = ٢٠٠٠

(ب) الدخل طبقاً لمفهوم المحافظة على رأس المال في صورة مالية معبراً عنها بوحدات نقد جارية:

٦٠٠٠ - (٤٠٠٠ + ٤٠٠٠ × ١٠٪) = ١٦٠٠.

(جـ) الدخل طبقاً لمفهوم المحافظة على رأس المال في صورة عينية (طاقة تشغيلية) معبراً عنها بوحدات نقد اسمية: ٦٠٠٠ ـ ٤٥٠٠ = ١٥٠٠.

(د) الدخل طبقاً لمفهوم المحافظة على رأس المال العيني (طاقة تشغيلية أو إنتاجية) معبراً عنه بوحدات نقد جارية:

٦٠٠٠ - (٤٥٠٠ + ٤٥٠٠ × ١٠٪) = ١٠٥٠.

وكما ذكرنا فيما سبق يتركز الاختلاف بين مفهومي رأس المال ـ المفهوم المالي والمفهوم العيني ـ في أثر تغيرات الأسعار على ما في حوزة الوحدة المحاسبية من أصول وخصوم خلال الفترة. ففي ظل المفهوم المالي لرأس المال نجد أنه إذا ما تم الاعتراف محاسبياً بتغيرات الأسعار فإن أثر هذه التغيرات يطلق عليها مصطلح مكاسب (خسائر) الحيازة Holding gains (losses) وتدخل ضمن عنصر الدخل الشامل ـ العائد على الاستثمار Return on Investment.
أما في ظل مفهوم رأس المال العيني فإنه يجب ذلك الاعتراف محاسبياً بأثر تغيرات الأسعار وفي نفس الوقت يجب معالجة هذه الآثار على أنها تسوية بغرض المحافظة على رأس المال Capital

maintenance adjustment. هذه التسوية الرأسمالية تدخل ضمن مفردات حقوق الملكية في قائمة المركز المالي ولا تؤثر البتة على الدخل الشامل الخاص بالفترة المحاسبية.

وأخيراً يجدر التنبيه إلى أن النموذج المحاسبي المعاصر يأخذ بمفهوم رأس المال النقدي وأن الدخل الشامل لذلك يتمثل في العائد بعد المحافظة على رأس المال في صورة مالية.

المبحث الرابع
مبدأ قياس وتحقق الإيرادات

من المعروف أن الإيراد هو أحد عناصر القوائم المالية الأساسية. وقد سبق أن أوضحنا أن الشروط العامة التي يجب توافرها للاعتراف المحاسبي (الإثبات المحاسبي) لأي عنصر من عناصر القوائم المالية هي[1]:

(أ) التعريف: أي أن المفردة ينطبق عليها تعريف أحد عناصر القوائم المالية.

(ب) القياس: أي إمكانية إخضاع أحد خصائص المفردة لعملية القياس في حدود نفقة مناسبة.

(جـ) الملاءمة: أي أن تكون المفردة موضوع القياس ذات ارتباط بمجال الاستخدام وبالتالي لها تأثير على عملية اتخاذ القرارات.

(د) الثقة: أي أنه يمكن الاعتماد على المقاييس التي نحصل عليها.

وبالإضافة إلى هذه الشروط العامة يجب أن تتوافر بعض الشروط الخاصة في مجال المحاسبة عن الإيرادات. ففيما يتعلق بالإثبات المحاسبي للإيرادات - الاعتراف المحاسبي بالإيرادات - يجب أن يتوافر أيضاً الشرطين الآتيين[2]:

١ ـ الاكتساب Earned.

٢ ـ التحقق أو القابلية للتحقق. Realized or realizable.

---

(1) Financial Accounting Standards Board, Statement of Financial accounting concepts (SFAC) No., 5 -Recognition and measurement in financial statements of business enterprises, December, 1984, para 63.

(2) SFAC No. 5 Ibid, para 83 - 84.

ويقصد بالاكتساب اكتمال عملية خلق (تولد) الإيراد أو اقترابها من الاكتمال أما التحقق فيقصد به إمكانية تحويل الأصول غير النقدية إلى نقدية أو إلى ما هو في حكم النقدية[1]. ويجب التنبيه هنا إلى أن الهدف من هذه الشروط العامة والخاصة المتعلقة بالإثبات المحاسبي للإيرادات هو توفير مستوى مقبول من التأكد من تواجد existence عنصر الإيراد ومقداره وذلك قبل الاعتراف به رسمياً في القوائم المالية. كذلك نجد أن هذه المجموعة من الشروط التي تحكم المحاسبة عن الإيرادات تتطلب دراسة الجوانب التالية:

١ ـ تحديد مفهوم الإيراد.

٢ ـ قياس الإيراد.

٣ ـ اكتساب الإيراد.

٤ ـ تحقق الإيراد.

مفاهيم الإيراد:

وفيما يتعلق بمفهوم الإيراد فإنه يمكن النظر إليه من ثلاث وجهات مختلفة:

(أ) المفهوم الأول: وهنا ينظر إلى الإيراد على أنه تدفق من القيم داخل إلى الوحدة المحاسبية Inflow نتيجة قيامها بأداء نشاطها خلال فترة معينة.

(ب) المفهوم الثاني: وهنا ينظر إلى الإيراد على أنه تدفق من القيم خارج من الوحدة المحاسبية outflow متمثل في قيمة السلع والخدمات التي تم تبادلها مع الغير. ويلاحظ هنا أن ناتج المنشأة لا يعتبر إيراداً إلا في حالة تبادله مع الغير.

(جـ) المفهوم الثالث: وهنا ينظر إلى الإيراد على أنه كل ما يسفر عنه النشاط الإنتاجي product خلال فترة معينة وعلى ذلك فإن الإيراد يتمثل في كل ما يتولد من قيم سواء كان ذلك في شكل سلع أو خدمات وسواء تم تبادل هذه السلع أو لم يتم تداولها خلال الفترة.

---

(1) Financial Accounting standards board, statement of financial accounting concepts (SFAC) No. 6, - Elements of financial Statements, a replacement of FASB concepts statement No. 3 (incorporating an assendment of FASB Concepts statement No 2), December 1985, para 143.

- ويلاحظ أن المفهوم الأخير يعتبر نظرياً أفضل المفاهيم الثلاثة، وذلك لأنه يعالج طبيعة الإيراد دون التقيد بطريقة معينة من طرق القياس أو توقيت معين للاعتراف والإثبات المحاسبي. ومن ناحية أخرى يلاحظ أن المفهوم الثاني مفضل عن المفهوم الأول وذلك لأنه لا يشترط عند تحديد طبيعة الإيراد سوى ضرورة انتقال السلع والخدمات إلى طرف خارجي. في حين نجد أن المفهوم الأول يشترط، بالإضافة إلى ضرورة اتمام عملية التبادل، أن يترتب على ذلك زيادة في صافي أصول الوحدة المحاسبية. وبالمقارنة نجد أن المفهوم الثالث ينظر إلى الإيراد على أن مؤشر لقيمة منجزات accomplishments الوحدة المحاسبية خلال فترة معينة. واضح أن هذا المفهوم الأخير يحدد طبيعة الإيراد من منظور فكري بحت بعيداً عن مشاكل التطبيق العملي وبصفة خاصة تلك المتعلقة بالقياس والتحقق. ولذلك يمكن القول أن المفهوم الثالث يعتبر أفضل المفاهيم الثلاثة وذلك من حيث درجة التأصيل العلمي وأيضاً من حيث درجة الشمول، يليه في ذلك المفهوم الثاني ثم يأتي أخيراً المفهوم الأول:

In the opinion of the author, the definition of revenue as the product of the enterprise is superior to the outflow concept, and the outflow concept is superior to the inflow concept. The product concept is neutral with respect to both timing and measurement, and the inflow concept as it is generally proposed avoids neither[1].

وتجدر الإشارة إلى أن التعريف الذي قدمه مجلس معايير المحاسبة الأمريكي يجمع بين كون الإيراد تدفق داخل إلى الوحدة المحاسبية وبين كونه تدفق خارج في شكل سلع وخدمات. طبقاً لهذا التعريف تتمثل الإيرادات في التدفقات الداخلة إلى الوحدة، أو أي زيادة في أصولها أو تسديد لخصومها أو كليهما معاً، التي تنشأ عن إنتاج وبيع السلع وتأدية الخدمات للغير أو أي أنشطة أخرى مما يشكل الأعمال الرئيسية المعتادة والمستمرة[٢].

تحديد وقياس عناصر الإيراد:

ومن ناحية أخرى نجد أن مفهوم الإيراد يختلف من حيث مكوناته وعناصره. وهنا نجد وجهتي النظر الآتيتين:

---

(1) Eldon S. Hendriksen, Accounting Theory, Fourth edition, Richard D. Irwin, Inc., Homewood, Illinois, 1982, p. 174.
(2) SFAC No 6, Op. Cit, 1985, para 78.

١ ــ وجهة نظر شاملة وطبقا لها يدخل ضمن إيرادات المنشأة ليس فقط العائد من إنتاج السلع والخدمات وإنما أيضاً العائد من أي أنشطة أخرى فرعية وغير متكررة.

٢ ــ وجهة نظر محددة وطبقا لها يتم التمييز بين الإيرادات والمكاسب على أساس أن المكاسب تمثل عائد النشاط غير المتكرر nonrecuring أو أي أنشطة أخرى لا تتعلق بالهدف الرئيسي من المنشأة[(١)].

وتجدر الإشارة هنا إلى أنه رغم الصعوبات العملية التي يثيرها الأخذ بوجهة النظر الثانية إلى أنه من المفضل دائماً وبقدر الإمكان التمييز بين مصادر الدخل المختلفة لأن ذلك من شأنه أن يجعل المعلومات المحاسبية أكثر فائدة في مجالات تقييم واتخاذ القرارات.

ومن ناحية أخرى، نجد أنه من الأهمية بمكان التمييز بين الإيرادات وبين المكاسب وذلك نظراً لاختلاف الأهمية النسبية للشروط اللازم توافرها للاعتراف محاسبياً بالعنصر وتضمينه في القوائم المالية الأساسية. فالمكاسب نظراً لكونها ناتجة عن أنشطة فرعية غير متكررة ولا تمثل مصدراً مستمراً لدخل الوحدة المحاسبية، فإننا نجد أن شرط التحقق (أو القابلية للتحقق) يعتبر أكثر أهمية من شرط الاكتساب.

Gains commonly result from transactions and other events that involve no «earning process», and for recognizing gains, being earned is generally less significant than being realized or realizable[(2)].

وفيما يتعلق بالقياس فإن القاعدة العامة هي على أساس القيمة التبادلية لناتج النشاط من السلع والخدمات. أي أن قياس الايرادات يكون على أساس قيمة الزيادة في الأصول أو النقص في الخصوم نتيجة بيع السلع أو تأدية الخدمات أو السماح للغير باستخدام أصول الوحدة. وفيما يتعلق بالعمليات الآجلة، يلاحظ أنه إذا كانت فترة الائتمان طويلة نسبياً فإنه يتعين تحديد القيمة الحالية للنقدية المتوقع تحصيلها في تاريخ الاستحقاق. وعلى ذلك فإن أي خصومات نقدية Cash discounts أو أي ديون معدومة متوقعة يجب معالجتها على أساس أنها

---

(1) SFAC., No. 6, SFAC., No. 6, Ibid para. 82.

(2) SFAC., No. 5 Op. Cit. para 83.

تخفيض للايراد وليست من قبيل المصروفات. إن الخصومات النقدية المتوقعة والديون المشكوك فيها ليست خدمات مستنفذة في سبيل تحقيق الايرادات وبالتالي فليس من المنطق اعتبارها من عناصر المصروفات.

وكذلك يلاحظ أنه بالنسبة لعمليات التبادل غير النقدية - التبادل العيني - فيتم قياس الايراد على أساس القيمة العادلة Fair value للأصل الذي حصلت عليه المنشأة أو الأصل الذي قدمته المنشأة في عملية خلق الايراد أيهما أيسر أو أدق في التقدير.

كما يجب التنبيه إلى أنه يلزم الافصاح عن عناصر الايراد على أساس اجمالي التدفقات الخاصة بها. إلا أن الأمر ليس كذلك بالنسبة للمكاسب. فالمكاسب يمكن أن يتم الافصاح عنها على أساس صافي كما يجب أن يتم ذلك بصورة مستقلة عن نتائج النشاط الجاري المعتاد.

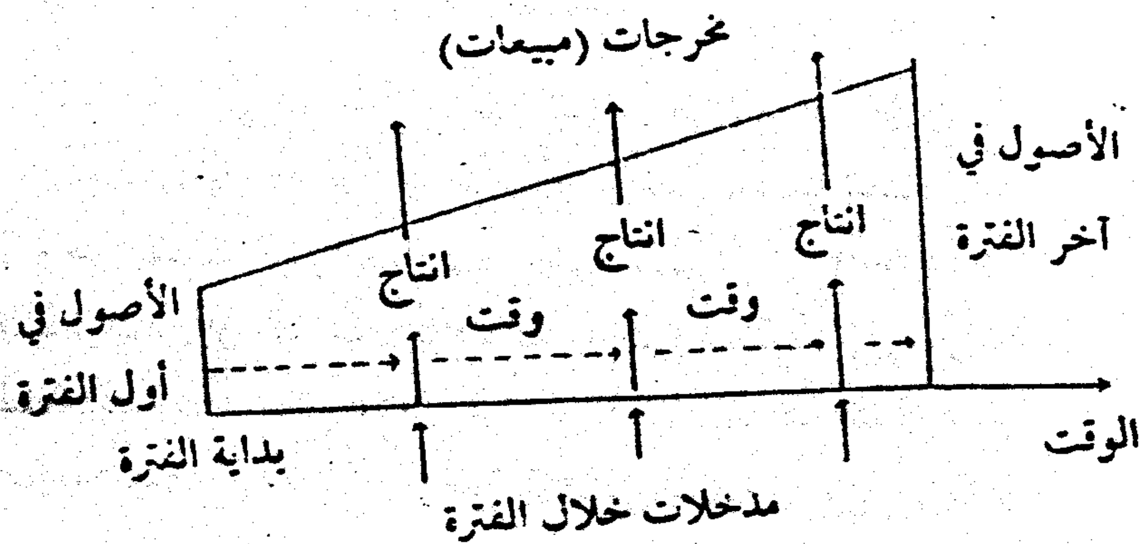
كذلك يلاحظ أن ما يمثل مكاسب وما يمثل ايرادات يختلف من وحدة لأخرى مع اختلاف طبيعة النشاط واختلاف الظروف المحيطة. فمثلا تعتبر الاستثمارات في أوراق مالية أحد أوجه النشاط الرئيسي بالنسبة للمنشآت المالية وبالتالي يعتبر ناتج هذه الاستثمارات إيراداً، في حين أن الأمر غير ذلك بالنسبة للمشروعات التجاري والصناعية إذ يمكن اعتبارها من عناصر المكاسب أو الخسائر.

ومن حيث المصدر نجد أن المكاسب قد تنتج عن عمليات تبادلية مع وحدات أخرى كما في حالة بيع بعض الأصول الانتاجية التي لا تحتفظ بها الوحدة عادة بغرض إعادة البيع. كما قد تنتج المكاسب من عمليات تحويلية من جانب واحد كما في حالة الاعانات والغرامات. أيضاً قد تنشأ المكاسب من مجرد حيازة أو اقتناء الأصول والخصوم وذلك نتيجة تغيرات الأسعار، أو تغير أسعار صرف العملات. ومن الظروف التي ينتج عنها أيضا مكاسب أو خسائر ما يتحقق من اكتشافات غير متوقعة أو الانقضاء الجبري لبعض أصول الوحدة المحاسبية.

اكتساب الايراد:

من المسلم به أن الإيراد - بصفة عامة - يكتسب بصورة تدريجية ومستمرة من خلال دورات نشاط (أعمال) متصلة وهذه الدورات التي تبدأ بالنقدية وتنتهي بالنقدية (operating

cycles: cash to cash) كثيرا ما تتداخل مع بداية ونهاية الفترات المحاسبية المتعاقبة. فقد تبدأ الدورات وتنتهي خلال نفس الفترة وقد تبدأ في فترة سابقة ويتم اكمالها في الفترة الحالية أو في فترات مقبلة وهكذا نجد أن تحقق الايراد في شكل قيم مضافة يعتبر عملية مشتركة joint فيما بين أوجه النشاط المختلفة وفيما بين الفترات المحاسبية المختلفة. هذا التداخل يمكن توضيحه في الشكل التالي[1].



ويوضح لنا هذا الشكل أن القيم المضافة بمعرفة المنشأة تتم من خلال نوعين من النشاط:

(أ) نشاط انتاجي ممثل في الاتجاه الرأسي ويأخذ شكل دورات من النشاط بدءاً من الحصول على أوامر التوريد (التعاقد) ومروراً بأنشطة التصنيع والتسويق والتخزين والتمويل حتى تنتهي بالتحصيل النقدي لقيمة الناتج الذي تم تبادله.

(ب) نشاط مضاربة على أسعار الأصول. هذا النشاط ممثل أفقياً في الشكل السابق ويعبر عن الوفرات Cost savings أو المكاسب gains التي تحققها المنشأة من خلال اقتنائها للأصول المختلفة عبر الفترات المحاسبية المختلفة.

(1) Edgar O. Edwards and philip W. Bell. The Theory and Measurement of Business Income, University of California press, Berkeley 1961.

وهكذا نجد أن اكتساب الإيراد سواء عن طريق النشاط الإنتاجي أو عن طريق المضاربة على أسعار الأصول هو أهم عامل يحسم لنا عملية الاثبات في القوائم المالية. إلا أنه تبرز لنا في نفس الوقت مشكلة توزيع الإيراد فيما بين الأنشطة والفترات المختلفة. ومن هنا تنشأ أهمية التحقق باعتباره المبدأ الذي يعني بوضع الضوابط اللازمة لتوقيت الاعتراف المحاسبي بالإيراد وتحديد مقداره. اي أن مبدأ التحقق يختص ببحث سؤالين هامين هما:ـ

١ ـ متى يتم الاعتراف بالإيراد.

٢ ـ كيف يتم توزيع الإيراد فيما بين الأنشطة والفترات.

والموقف التقليدي للمهنة أذاء هذين السؤالين هو الاعتراف بالإيراد كاملاً عند نقطة إتمام البيع والتسليم Point of sale and delivery أي حدوث عملية تبادل بين المنشأة والغير[1]. ذلك لأنه عند هذه النقطة الزمنية يكون قد تحقق الحدث الرئيسي Critical or Crucial event في دورة النشاط المؤدي إلى اكتساب الإيراد بالنسبة لغالبية المنشآت، وفي نفس الوقت يتوفر في هذه النقطة للمحاسب الدليل الموضوعي الذي يمكن الاستناد عليه في قياس قيمة الإيراد measurability وتحديد درجة التأكد أو عدم التأكد من إمكانية التحصيل collectibility.

أي أنه عند نقطة البيع عادة ما يكون قد تم اكتساب الإيراد Earned وفي نفس الوقت يمكن القول أنه قد تحقق realized أو أنه قابل للتحقق realizable.

ومما لاشك فيه أن نقطة البيع والتسليم تمثل احدى النقاط الممكنة خلال دورة الأعمال وفي ذلك ما يفسر لنا كثرة الاستثناءات لهذا الأساس ـ أساس البيع ـ في التطبيق العملي. فمن الطبيعي أن تتعدد الممارسات المحاسبية في مجال تحقق الإيراد وذلك نظراً لتعدد مجالات التطبيق وتنوع الأنشطة، كما أنه من المتوقع أن تجد ممارسات أخرى في المستقبل وذلك نظراً للتطور المستمر في طبيعة النشاط الاقتصادي وما يستحدث من أساليب ومعاملات جديدة.

والقاعدة العامة التي يجب أن يسترشد بها المحاسب في الاختيار فيما بين أسس تحقق الإيراد البديلة هي أنه يجب الاعتراف بالإيراد في أقرب وقت ممكن وطالما أنه قد تم اكتساب

---

(1) Accounting Principles Board, «Basic concepts and accounting principles underlying financial statement of business enterprises», APB Statement No. 4 (AICPA), [illegible] para 153.

هذا الإيراد. ومن البديهي أن تطبيق هذه القاعدة العامة يستلزم المواءمة بين خاصتي الملاءمة Relevency ودرجة الاعتماد Reliability على المعلومات المحاسبية التي تتوفر لنا. أن تأجيل الاعتراف بالايرادات أكثر مما ينبغي سوف يفقد المعلومات المحاسبية كثيراً من ملاءمتها للاستخدامات المتوقعة. ومن ناحية أخرى نجد أن الاعتراف بالإيراد قبل اكتسابه أو قبل توفر الدليل الموضوعي على وجوده واحتمالات تحصيله سوف يؤثر سلبياً على إمكانية الاعتماد على المعلومات المحاسبية.

الأســس البديلة لتحقق الإيرادات

الممارسات المحاسبية المختلفة في مجال تحقق الإيراد كثيرة، إلا أنه يمكن حصرها في مجموعتين رئيسيتين هما[1]:

(أ) المجموعة الأولى وهي مجموعة من الأســس تنظر جميعها إلى الإيراد على أنه تيار متدفق من الإنتاج المشترك فيما بين الأنشطة المختلفة والفترات المحاسبية. وبالتالي يلزم توزيع القيمة المضافة على أكثر من نقطة زمنية واحدة أو على أكثر من وظيفة إنتاجية واحدة.

(ب) المجموعة الثانية وهي مجموعة الأســس التي تقضي بالاعتراف بالإيراد كاملاً في تلك النقطة الزمنية التي عندها يتم أداء النشاط الرئيسي Major economic activity أو إتمام حدث هام Critical event في دورة الأعمال.

ويندرج تحت المجموعة الأولى كافة أسس التحقق التي تعترف بالإيرادات تدريجياً أثناء الإنتاج وأهم هذه الأســس:

١ ـ أساس الاستحقاق الدوري للإيراد Accrual basis في ظل عقود مبرمة مع المنشأة والتي يتم فيها تحديد كيفية احتساب الإيراد وكيفية استحقاقه. كما في حالة الإيجارات الدائنة والفوائد الدائنة والعمولات والأتعاب التي تستحق مقابل تقديم الخدمات أو التنازل عن حق استخدام بعض أصول المنشأة.

---

(1) American Accounting association committee on concepts and standards [illegible] «The realization concept», A.A.A, The Accounting, Review, April 1965, p. 312 - 333.

٢ ـ أساس الزيادة الطبيعية (النمو) في القيمة Accretion ويتم تطبيقه عن طريق إعادة التقييم الدوري لأصول المنشأة ويستخدم هذا الأساس بصفة عامة في مجال الصناعات الاستخراجية والأنشطة التي يكون فيها عنصر الزمن (مرور الوقت) العامل الرئيسي كما في حالة الزراعة والصيد وتربية الماشية. في مثل هذه الأنشطة تطرأ زيادات بمرور الوقت وبصورة تدريجية على قيمة الأصل وبالتالي يلزم إعادة تقدير قيمة الأصول Appraisal بصورة دورية. ما يجب توافره من شروط لتطبيق هذا الأساس هو أن يتوفر سعر سوق للمنتج في مراحل نموه المختلفة وأنه من الممكن تقدير التكاليف الإضافية اللازمة للوصول إلى مرحلة النمو المثلى وأداء أنشطة التسويق الضرورية.

٣ ـ أساس نسبة الاتمام percentage of completion والذي يقضي بتوزيع الإيراد (الأرباح) بنسبة درجة التقدم في التنفيذ. ويستخدم هذا الأساس في المجالات الآتية:

(أ) العقود طويلة الأجل Longterm contracts

(ب) العقود ذات الربحية الثابتة Cost - plus contracts

ويتم تطبيق هذا الأساس إما عن طريق قياس المخرجات مثل عدد الوحدات التي يتم تسليمها للعميل أو عن طريق قياس المدخلات والتي تعرف بطريقة نسبة التكلفة إلى التكلفة. ويلاحظ أن الطريقة الثانية ـ المدخلات ـ تستلزم مواجهة لمشكلة تقدير التكاليف المنتظر إنفاقها لاتمام العقد في كل فترة من الفترات المحاسبية. إلا أنه هناك حالات يتحتم فيها استخدام هذه الطريقة وهي الحالات التي تكون فيها وحدات المخرجات غير متجانسة سواء من حيث الوقت المستغرق في إنتاج كل منها أو من حيث الجهود المبذولة في إنتاجها أو في تكاليف إتمامها.

يلاحظ على الأسس الثلاثة السابقة أنها جميعا تتفق مع القاعدة العامة لتحقق الإيراد وهي ضرورة الإعتراف بالإيراد في أقرب نقطة زمنية ممكنة طالما أنه عند هذه النقطة تتوافر الشروط الثلاثة التالية:

(أ) اكتساب الإيراد، أي اتمام النشاط الإنتاجي.

(ب) قابلية الإيراد للقياس، أي توافر دليل موضوعي عن زيادة القيمة.

(جـ) قابلية الإيراد للتحصيل أو أنه في الإمكان تقدير احتمالات عدم التحصيل.

أما بالنسبة للأسس التي تندرج تحت المجموعة الثانية ـ نقطة أداء النشاط الرئيسي أو تحقق الحدث الهام ـ فيمكن حصرها في ثلاث أسس رئيسية :ـ

١ ـ أساس البيع والتسليم وهو كما سبق ذكره يمثل الأساس التقليدي لتحقق الإيرادات إذ أن نقطة البيع وتسليم السلعة أو أداء الخدمة للعميل عادة ما يتحقق عندها الشروط العامة للتحقق ففي كثير من الأنشطة نجد أن اتمام عملية البيع يحقق أدنى درجات عدم التأكد وذلك نظرا للآتي :ـ

(أ) إن سعر المنتج قد تم تحديده بصورة قاطعة.

(ب) إن المنتج قد انتقلت حيازته لطرف آخر وحل مكانه أصل جديد.

(جـ) ان البيع يمثل الحدث الهام في دورة نشاط كثير من المنشآت.

(د) إن معظم التكاليف الخاصة بالمنتج قد تم تحملها بالفعل أو إنه يمكن تحديدها.

ومن ناحية أخرى يثير لنا أساس البيع في التطبيق العملي تساؤلا هاما وهو: متى يتم البيع؟ وهنا نجد إجابات متعددة: عند انتقال الملكية القانونية، عند شحن البضاعة، عند حجز البضاعة باسم العميل، عند استلام البضاعة، عند تحرير فاتورة البيع، عند ورود موافقة العميل على البضاعة، عند انتهاء مهلة رد البضاعة. . . وهكذا.

والقاعدة العامة التي يمكن الاعتماد عليها في هذا الشأن هي أن يكون البائع قد نقل إلى المشتري الجزء الأكبر من المخاطر والمزايا (الحقوق) المتعلقة بملكية الأصل المباع:

A Key criterion for determining when to recognize revenue from a transaction involving the sale of goods is that the seller has transferred to the buyer the significant risks and rewards of ownership of the asset sold.(1).

ويلاحظ هنا أنه لا يشترط أن يتم نقل كل المخاطر وكافة الحقوق المتعلقة بالملكية إلى المشتري قبل الإعتراف بإتمام عملية البيع. فمثلا في حالة البيع بالتقسيط نجد أن الإحتفاظ بالملكية القانونية للأصل المباع لا يتعارض مع وجوب الإعتراف بقيمة العملية كإيراد محقق في

---

(1) international accounting standards committee, international accounting standards (IAC) No. 18, December, 1982, para. 6.

دفاتر البائع. إن الاحتفاظ بالملكية القانونية في هذه الحالة لايعتبر أمرا جوهريا وإنما هو مجرد اجراء يتخذ كضمان لسداد المستحق من قيمة الأصل المباع.

ويثير لنا أساس البيع عدة مشاكل أخرى تتعلق بعنصر عدم التأكد الذي يصاحب الحالات الآتية.

(أ) حالة وجود الحق في رد البضاعة المباعة وبصفة خاصة عندما يكون التبادل صوريا لأي سبب من الأسباب. وهنا يجب على المحاسب أولا تغليب الجوهر على الشكل وذلك لتحديد مدى جدية المعاملة وإيجاد دليل على أن عملية البيع نهائية - مثلا: هل المشتري وحدة اقتصادية مستقلة عن البائع؟ هل عملية البيع مشروطة بإعادة شراء وبالتالي تعتبر مجرد اجراء تمويلي Product Financing.... وهكذا[1] كذلك يلزم بحث امكانية تحديد احتمالات رد البضاعة وقياس قيمتها المتوقعة expected value. من البديهي إنه إذا أمكن عمل تقديرات يمكن الاعتماد عليها لتكوين المخصصات اللازمة لمقابلة الخسائر المتوقعة من احتمالات رد البضاعة فإنه يمكن الاعتراف بالقيمة كايراد خلال الفترة التي تمت فيها العملية البيع.[2]

(ب) حالة وجود التزام بتقديم خدمات بعد اتمام البيع والتسليم. وهنا يلزم تقدير تكاليف هذه الالتزامات واحتمالات حدوثها وأيضا تقدير ذلك القدر من الربحية الذي يتعين نسبته لهذه الأنشطة اللاحقة إذا كانت هذه الأنشطة ذات أهمية نسبية كبيرة.

ويجدر التنبيه هنا إلى أن أساس البيع يعتبر مرحلة متأخرة للإعتراف بالإيرادات في كثير من الأحيان. ولذلك فإنه لا ينصح باتباع هذا الأساس إلا إذا لم يكن في الامكان الاعتراف بالايرادات في مرحلة سابقة.[3]

---

(1) Auditing standards executive committee " Related party transactions", Statement on auditing standards No. 6 New York AICPA, July 1975. See also, SFAC No. 49, FASB, 1981 " Accounting for product financing arrangements".

(2) AICPA accounting standards division, statement of position (SOP 75-1), " Revenue Recognition when Right of return Exists, 1975, see also SFAC No. 48 FASB, 1981. " Revenue recognition when right of return exists".

(3) A. A. A Committee on Concepts and Standards External Financial Reporting, " Report of the 1973-74 Committee" Accounting Review, supplement to vol 49, 1974 P. 213

٢ ـ أساس الإنتاج production basis . وهنا يتم الاعتراف بالإيراد بالكامل عند اكتمال الانتاج ودون الانتظار إلى أن يتم التبادل مع طرف خارجي (البيع). ففي كثير من الحالات يعتبر اتمام الانتاج هو المرحلة الحاسمة في دورة النشاط ولذلك فإن الإيراد يعتبر قابلا للتحقق بمجرد اتمام هذه المرحلة. ويعتبر الإيراد قابلا للتحقق، إذا كان هناك سوق جاهزة نشطة لإنتاج المنشأة وبأسعار تنافسية لا تتأثر كثيرا بكمية الإنتاج الذي تطرحه المنشأة للبيع[1]. واستخدام أساس الإنتاج يترتب عليه تقويم الإضافات للمخزون في نهاية الفترة بأسعار البيع أو صافي القيمة البيعية. وبالتالي فإن الربحية بالكامل يتم الاعتراف بها بمجرد اتمام النشاط الإنتاجي. ومن الطبيعي أن هذا الاجراء يفترض أن الأنشطة التي تلي مرحلة الإنتاج ليست من الأهمية بمكان وأنها لا تضيف شيئا لربحية المنشأة. ولذلك يمكن القول أن استخدام أساس الإنتاج لا ينطبق إلا في الحالات التي يمكن فيها تسويق المنتج دون مجهود يذكر من جانب المنشأة ـ وبصفة عامة تنطبق هذه الشروط في حالة انتاج السلع الثمينة ـ مثل الذهب و الفضة ـ والمنتجات الزراعية وبعض الاستثمارات في الأوراق المالية التي لها أسعار بيع مؤكدة أو شبه مؤكدة.

وتمثل عقود المقاولات (الإنشاءات) طويلة الأجل أحد مجالات التطبيق الشائعة لأساس الإنتاج. ويتم تطبيق أساس الإنتاج في هذه الحالة عن طريق ما يعرف بطريقة العقود المكتملة completed contract method وعلى ذلك نجد أن تحقق الإيرادات في عقود الإنشاءات (المقاولات) طويلة الأجل إما أن يكون بطريقة نسبة (درجة) الاتمام أو طريقة العقود المكتملة. ويتحقق الإيراد في ظل الطريقة الأولى خلال فترة تنفيذ العقد بينما يتحقق الإيراد في ظل الطريقة الثانية عند اكتمال العقد. ويتوقف استخدام طريقة دون الاخرى على مدى الثقة في تقدير تكاليف تنفيذ العقد. فإذا ما توفرت تقديرات للتكاليف يمكن الاعتماد عليها فإن طريقة نسبة الاتمام هي الطريقة الواجبة الاتباع، أما في حالة عدم امكانية الاعتماد على تقديرات التكاليف فإنه لا بد من تأجيل الاعتراف بالإيرادات (الأرباح) إلى أن يتم اكتمال العقد[2].

---

(1) SFAC No. 5 op. cit p. 64

(2) Accounting Research Bulletin No. 45 Long - Term Construction-type Contracts (New York: AICPA October 1955)

٣ ـ أساس التحصيل النقدي cash basis في بعض الحالات يعتبر تحصيل النقدية الحدث الهام في دورة النشاط وليس البيع أو الانتاج. والتحصيل النقدي قد يسبق النشاط الانتاجي وقد يكون لاحقا لذلك. وفي حالة استلام مبالغ نقدية كبيرة قبل البدء في النشاط كما في حالة المقدمات أو تحصيل اشتراكات subscriptions فلا يمكن اعتبار تلك المبالغ إيرادات في فترة تحصيلها وإنما يلزم اثباتها على أنها التزاما (ايراد غير مكتسب) بتقديم سلع وخدمات في المستقبل. إلا أنه إذا كانت تكاليف تنفيذ النشاط يمكن تقديرها بدقة فإنه يمكن القول إن الربحية بالكامل قد تحققت في خطة الاتفاق واستلام المقدم (العربون)[1]. إي أنه في هذه الحالة يعتبر توقيع العقد هو الحدث الهام في دورة النشاط. وبالتالي يجب الاعتراف بالربح عند استلام النقدية وإن ما يلزم هو اظهار القيمة الحالية لتكاليف التنفيذ المتوقعة كالتزام في قائمة المركز المالي. أما إذا لم يكن هناك درجة عالية من التأكد بالنسبة لتقدير تكاليف الانتاج (تنفيذ العقد) فإن الربحية يجب توزيعها طبقا لأساس أو آخر فيما بين فترة التحصيل النقدي وفترات التنفيذ. وهنا يلاحظ أن الشائع في التطبيق العملي هو الاعتراف بقدر كبير من الربحية في الفترة التي يتم فيها التعاقد وتوزيع الربحية المتبقية على فترات التنفيذ بنسبة التكاليف الدورية.

وفيما يتعلق بالتحصيل النقدي الذي يلي نقطة التسليم فإن الأمر يستلزم التفرقة بين حالتين :ـ

١ ـ حالة كون عملية التحصيل عملية روتينية بحته وبالتالي ليست لها وزن يذكر في تحقيق ربحية المنشأة وهنا يتبع أساس البيع التقليدي مع تكوين المخصصات اللازمة للديون المشكوك في تحصيلها. وإذا كانت فترة التحصيل طويلة نسبياً فإنه يلزم الاعتراف بالإيراد عند نقطة البيع على أساس القيمة الحالية.

وعليه فإنه طالما أنه في الإمكان تحديد احتمالات عدم التحصيل وتكوين المخصصات

---

(1) A.A.A 1964 concepts and standards research study committee. " The Realization Concept" , The Accounting Review, April 1965, PP. 312-22.

اللازمة لمواجهة ذلك فليس هناك ما يستدعي تأجيل الاعتراف بالإيراد إلى ما بعد اتمام عملية التبادل[1].

٢ ـ حالة كون عملية التحصيل عملية غير روتينية ويكتنفها مخاطر كبيرة. والمثال الشائع على هذه الحالة هو حالة البيع بالتقسيط لفترات طويلة. وهنا نجد أن جزء كبير من ربحية المنشأة يعتمد على مدى كفاءة نشاط التحصيل[2] وبالتالي يلزم هنا أيضاً البحث عن أساس عادل لتوزيع هذه الربحية فيما بين فترة الاتفاق على البيع وبين فترات التحصيل النقدي. وهنا يلاحظ أنه ليس هناك إجابة وحيدة منطقية وإنما جرى العرف على الاعتراف بالإيراد والأرباح بأحد طريقتين: الطريقة الأولى وتعرف بطريقة التقسيط Installment method وطبقاً لهذه الطريقة يتم الاعتراف بالإيرادات والأرباح على أساس متزامن مع التحصيل النقدي. أما الطريقة الثانية فهي طريقة أكثر تحفظاً وتعرف بطريقة تغطية التكلفة cost recovery method. وفي ظل هذه الطريقة يؤجل الاعتراف بتحقق أي أرباح من الإيرادات المحصلة إلى أن يتم استرداد التكلفة بالكامل. ويكون ذلك عن طريق الاعتراف بمقدار متساوي من الإيرادات والتكاليف إلى أن يتم تغطية كامل التكاليف ثم تعالج المتحصلات التالية لذلك بكاملها على أنها أرباح.

وفي ختام معالجتنا لمبدأ قياس وتحقق الإيراد نورد فيما يلي تلخيصاً لأهم النقاط:

١ ـ يتطلب الاثبات المحاسبي للإيرادات توافر الشرطين الآتيين:

(أ) الاكتساب.

(ب) التحقق أو القابلية للتحقق.

٢ ـ يقصد بالاكتساب اكتمال دورة النشاط الإنتاجي أو اقترابها من الاكتمال. ومن المسلم به أن عملية اكتساب الإيراد تتم بصورة تدريجية ومستمرة وكثيراً ما تتداخل مع بداية ونهاية الفترات المحاسبية المتعاقبة.

---

(1) Accounting Principle Board (APB) opinion No 10, omnibus opinion - 1966 para 10

(2) «Accounting for retail land sales» and accounting for profit recognition on sales of real estate». AICPA industry accounting guides, New York AICPA 1973

٣ ـ يقصد بالتحقق تحويل الأصول غير النقدية إلى نقدية أو إلى ما هو في حكم النقدية. أما القابلية للتحقق فيقصد بها أن يتوافر لإنتاج الوحدة سوق حاضرة نشطة وبأسعار تنافسية لا تتأثر كثيراً بكمية الإنتاج المطروح للتبادل.

٤ ـ مبدأ التحقق هو أداة عملية (إجرائية) هدفها توصيف القواعد التي تحكم توقيت الاعتراف المحاسبي للإيراد في مجالات التطبيق المختلفة، وذلك بغرض توفير مستوى مقبول من التأكد بالنسبة للجوانب الآتية:

(أ) قيمة العائد من النشاط وإمكانات تحصيله.

(ب) احتمالات رد السلع أو رفض الخدمات.

(جـ) تقديرات التكاليف الخاصة بالتنفيذ.

٥ ـ يمكن حصر أهم أسس الإيراد الشائعة الاستخدام في التطبيق العملي في مجموعتين:

(أ) أسس تعترف بالإيراد على أنه تيار متدفق من الإنتاج المشترك فيما بين الأنشطة والفترات المحاسبية المختلفة، وهذه تشمل: أساس الاستحقاق الدوري، أساس نسبة الاتمام وأساس إعادة التقدير.

(ب) أسس تعترف بالإيراد كاملاً في نقطة من الزمن يتم عندها أداء النشاط الرئيسي أو الحدث الهام في دورة الأعمال، وهذه تشمل: أساس اكتمال الإنتاج، أساس تمام البيع وأساس التحصيل النقدي.

٦ ـ لأغراض اختيار أساس التحقق المناسب يلزم التمييز بين مصادر الإيراد التالية:

(أ) إنتاج وتوزيع السلع.

(ب) أداء وتقديم الخدمات.

(جـ) السماح للغير باستخدام أصول الوحدة

والقاعدة العامة التي تحكم الاختيار بين أسس التحقق البديلة وبغض النظر عن مصدر الإيراد هي أنه يجب الاعتراف بالإيراد في أقرب وقت ممكن طالما أنه قد تم اكتساب هذا الإيراد.

٧ ـ بالنسبة للأنشطة الخاصة بإنتاج وتوزيع السلع، القاعدة العامة هي أن يتم الاعتراف بالإيراد عند تمام عملية البيع. ويقصد باتمام عملية البيع أن يكون البائع قد حول إلى المشتري الجزء الأكبر من المخاطر والمزايا المتعلقة بملكية السلع المبيعة.

٨ ـ بالنسبة للأنشطة الخاصة بتقديم الخدمات، القاعدة العامة هي أن يتم الاعتراف بالإيراد عند اكتمال أداء الخدمة أو عند اكتمال أداء كل مرحلة من مراحل النشاط الخدمي ـ أساس تمام الإنتاج.

٩ ـ بالنسبة للإيرادات الناتجة عن السماح للغير باستخدام أصول الوحدة ـ مثل الفوائد الدائنة، الإيجار الدائن، العائد على منح حقوق الامتياز، الأرباح على استثمارات الوحدة ـ فالقاعدة أن يتم الاعتراف بالإيراد على أساس الاستحقاق الدوري عبر الفترات الزمنية، وذلك على ضوء الشروط الخاصة بالأسعار التعاقدية المحددة في الاتفاق المبرم بين الوحدة وبين الطرف الآخر.

١٠ ـ في حالة اتمام البيع أو التحصيل النقدي أو كليهما قبل إنتاج السلع وأداء الخدمات ـ مثل حالة دفع المقدمات (العربون) أو الاشتراك في المجالات ـ فالقاعدة هي ألا يتم الاعتراف بالإيراد إلا عند اكتسابه باكتمال عملية الإنتاج ـ أساس اتمام الإنتاج.

١١ ـ في حالة التعاقد المسبق على ناتج الوحدة المحاسبية يمكن اتباع طريقة نسبة الاتمام، أي الاعتراف بالإيراد أثناء الإنتاج، وذلك بشرط توافر تقديرات لتكاليف التنفيذ و مقاييس للانجاز يمكن الاعتماد عليها. أما إذا لم تتوافر هذه التقديرات أو هذه المقاييس فتطبق طريقة العقود المكتملة، أي الاعتراف بالإيرادات على أساس تمام الإنتاج.

١٢ ـ في حالة الأنشطة التي يتوفر لناتجها خاصية القابلية للتحقق ـ أي أن لها سوق حاضره ونشطة بأسعار تنافسية لا تتأثر كثيراً بالقدر الذي تعرضه الوحدة من الإنتاج ـ فالقاعدة أن يتم الاعتراف بالإيراد بمجرد اتمام الإنتاج أو عند تغير الأسعار (تغير قيمة الأصل) الأمثلة على هذه الحالة نجدها في المعادن النفيسة، الأصول الحيوانية، الحاصلات الزراعية، الاستثمارات في أوراق مالية متداولة في الأسواق.

١٣ ـ في حالة التبادل العيني وحصول الوحدة على أصول غير قابلة للتحويل إلى نقدية أو ما في حكم النقدية. فالقاعدة هي أن يتم الاعتراف بالإيراد على أساس القيمة العادلة. ويقصد بالقيمة العادلة تلك القيمة التي يمكن تحقيقها إذا ما تم تبادل الأصل في سوف كفء وبين متعاملين على درجة مناسبة من الإدراك والاستقلالية.

١٤ ـ في حالة ما يكون تحصيل القيمة على درجة عالية من عدم التأكد فالقاعدة هي أن يتم الاعتراف بالإيراد طبقاً للأساس النقدي وسواء باستخدام طريقة التقسيط أو طريقة تغطية التكاليف.

المبحث الخامس

مبدأ قياس وتحقق المصروفات

تمثل المصروفات تدفقاً من القيم خارج الوحدة المحاسبية نتيجة لاستنفاذ الموارد الاقتصادية بصورة مباشرة أو غير مباشرة في سبيل اكتساب الإيرادات خلال فترة معينة. فليس كل نقص في الأصول أو زيادة في الخصوم يعتبر من قبل المصروفات. فمن ناحية تختلف المصروفات عن المدفوعات payment إذ أن هذه الأخيرة تمثل الأساس النقدي في القياس بالمقارنة بأساس الاستحقاق. كذلك نجد أن المدفوعات قد تتمثل في سداد بعض أو كل التزامات الوحدة كما قد تتمثل في رد جزء من أو كل رأس المال أو في التوزيعات لأصحاب المشروع ولذلك فإنه من الخطأ التعبير عن المصروفات بأنها أي تدفق له أثر سالب على حقوق الملكية أو صافي أصول الوحدة المحاسبية.

التكلفة والمصروف والخسارة والأصل:

ومن ناحية أخرى تختلف المصروفات عن النفقات Expenditures، إذ أن النفقات قد تكون متعلقة بالنشاط الجاري وتعرف حينئذ بالنفقات الإيرادية كما قد تكون متعلقة بالتكوين الرأسمالي لأغراض توفير الطاقة الإنتاجية وتهيئة هذه الطاقة للاستخدام خلال الفترات المقبلة، وهي تعرف حينئذ بالنفقات الرأسمالية. وعلى ذلك فالإنفاق الرأسمالي يتعلق بإيجاد الأصول في حين أن الجزء الإيرادي هو فقط الذي يمثل مصروفاً خاصاً بالفترة المحاسبية. أي

ان الانفاق يمثل كافة التضحيات الاقتصادية التي تتحملها المنشأة في سبيل تدبير الموارد وتوفير الطاقة الإنتاجية اللازمة واستخدامها لتحقيق نشاط المنشأة خلال الفترات المحاسبية المختلفة. ويلاحظ هنا أن الانفاق قد يكون صريحاً أو ضمنياً imputed ويتمثل الانفاق الضمني أو الغير تعاقدي في عناصر مثل مرتب المدير صاحب المشروع، أو تكلفة رأس المال المملوك المستخدم في النشاط، أو في الايجارات المحتسبة على العقارات المملوكة للمنشأة والمستخدمة في تحقيق النشاط الجاري أو النشاط الرأسمالي، وكذلك استهلاك الأصول المهداة من الدولة أو الغير.

كذلك نجد أن المصروفات تختلف عن الأصول في أن الأخيرة تمثل موارد لم تستنفذ بعد unexpired وإنما يكون استخدامها والاستفادة منها مستقبلاً في تحقيق نشاط المنشأة. فقط ذلك الجزء المستنفذ expired من الأصول هو الذي يمثل مصروفاً خاصاً بالفترة المحاسبية.

وتختلف المصروفات عن التكلفة إذ أن هذه الأخيرة تمثل استنفاذاً للموارد الاقتصادية (الأصول) مرتبط بعملية الإنتاج وأن هذا الإنتاج قد لا يتم تصريفه خلال الفترة المحاسبية نظراً لإضافته للمخزون السلعي آخر المدة وبالتالي فهو ينعكس على قيمة الأصول في قائمة المركز المالي. أي أن قيمة الأصول المستنفذة خلال الفترة في تحقيق النشاط الجاري قد يقتصر أثرها على مجرد تحويل transformation داخلي فيما بين عناصر الأصول المختلفة. وتعرف هذه الخاصية بخاصية التصاق التكلفة cost attach والتي يمكن بها تجميع الأثر المالي للأحداث الداخلية على تغيير هيكل الأصول الخاصة بالوحدة المحاسبية.

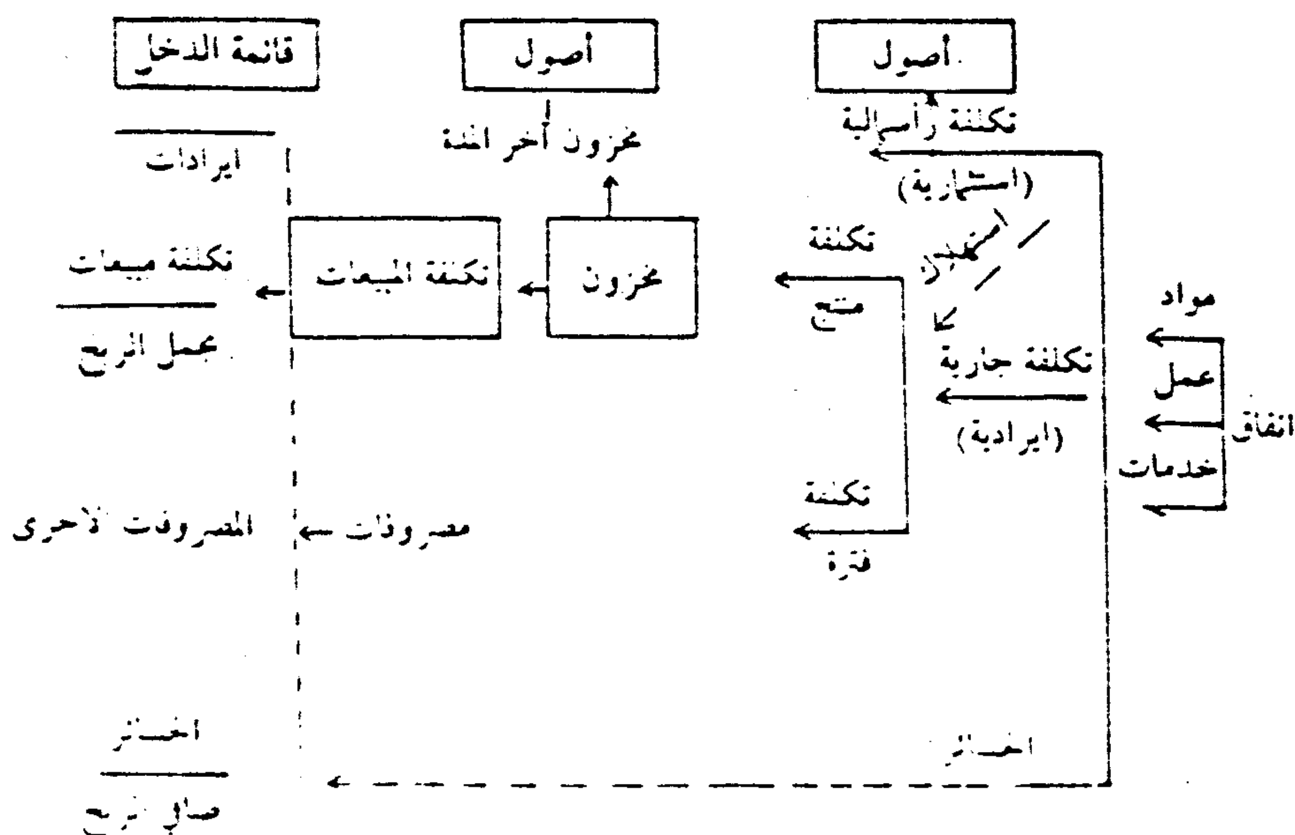
فالتكلفة مفهوم يتعلق بالنشاط والمنتجات ولا يرتبط بفترة محاسبية معينة، في حين أن المصروف مفهوم يرتبط أساساً بالفترة المحاسبية المالية. ذلك الجزء المستنفذ فقط خلال الفترة من تكاليف الإنتاج يمثل مصروف تتم مقابلته مع الإيرادات في قائمة الدخل. أما ذلك الجزء الغير مستنفذ من التكاليف unexpired cost فهو قدرة مستقبلية على تحقيق الإيرادات وبالتالي تمثل عنصراً من عناصر الأصول في قائمة المركز المالي.

بقي أن نميز بين المصروفات والخسائر. فالخسائر هي ذلك الجزء من الانفاق أو ذلك الجزء المستنفذ من موارد المنشأة (أصول) دون أن يكون له قدرة حالية أو مستقبلية على تحقيق الإيرادات. فالخسائر تمثل انفاقاً غير ضروري لنشاط المنشأة إلا أنه أيضاً غير متوقع ولا يمكن

التحكم فيه من قبل الإدارة. فالخسائر تعبر عن قيم أنفقت أو تنفق دون مقابل ولم تتوقع المنشأة حدوثها وبالتالي لا يمكن تجنبها أو حسابها مسبقاً. أي أن هذا الجزء من الانفاق عن أثر الظروف الخارجية على نشاط المنشأة ولذلك فإن الخسائر تعتبر مؤشراً لدرجة المخاطرة التي تواجهها المنشأة.

ويلاحظ هنا أن الموارد المستنفذة خلال فترة معينة قد لا تكون ضرورية للانتاج ولكنها متوقعة ولا يمكن تجنبها ولذلك فهي تعتبر في هذه الحالة أيضا ضمن المصروفات. مثال ذلك التلف العادي من المواد الخام أو الوقت الضائع العادي للعمال الذي لا يمكن تجنبه اقتصاديا. أما ذلك الجزء من التلف أو الوقت الضائع الذي يزيد عن المعدلات العادية المتوقعة فإنه يمثل خسارة.

ويوضح الشكل التالي العلاقات السابق ذكرها بين المفاهيم الخاصة بالتكلفة والمصروف والخسارة والأصل.



تحديد وقياس عناصر المصروفات:

إن تحديد وقياس عناصر المصروفات يتطلب التعرض للجوانب.

١ ــ ما هي العناصر المكونة للمصروفات.
٢ ــ كيف يمكن قياس هذه العناصر.
٣ ــ متى يتم الاعتراف (الاثبات) محاسبيا بالمصروفات.

فيما يتعلق بتحديد عناصر المصروفات وهي نقطة تتعلق بالسؤال الثاني: هل يتم تحديد الايرادات اجمالا أم على أساس صافي؟ أي أنه يلزم التفرقة بين التدفقات السالبة التي يجب معالجتها صراحة كمصروفات وبين تلك التي يجب معالجتها كتخفيض لرقم الايرادات مثل مسموحات المبيعات.وهناك عناصر اخرى يثار حولها جدل مماثل كما في الديون المشكوك فيها وخصم تعجيل الدفع. والرأي المنطقي هنا هو أن هذه العناصر ليست موارد مستنفذة في سبيل تحقيق نشاط الوحدة المحاسبية وبالتالي لا يمكن معالجتها كمصروفات. حقيقة الأمر أنها تخفيض في القيمة التي حصلت أو التي سوف تحصل عليها المنشأة. وبالمثل لا يعتبر خصم السندات أو الأسهم مصروفات.

وبصفة عامة يمكن القول بأن إثبات الايراد على أساس صافي أو على أساس اجمالي إنما هي قضية تتعلق بطريقة عرض عناصر القوائم المالية وهي قضية تتوقف على الغرض من اعداد هذه القوائم وبصفة خاصة استخدامها في مجال التحليل والنسب المحاسبية. ولعل من الأمثلة الهامة في هذا المجال التقرير عن نتائج الأنشطة التي توقفت عن ممارستها خلال الفترة والعرف المحاسبي السائد الآن وهو وجوب التقرير عن هذه النتائج على أساس صافي. إلا أنه بصفة عامة تجدر الإشارة إلى أن هذا الاختلاف في الرأي هو اختلاف حول طريقة العرض للقوائم المالية وليس على مفاهيم الايراد أو المصروف أو الدخل..

وأخيراً يجب التنبيه على وجوب تجنب أي إشارة لأولوية معينة لبعض عناصر المصروفات من حيث وجوب تغطيتها من الايرادات. فجميع المصروفات تستوي من حيث وجوب المقابلة مع ايرادات الفترة المحاسبية. ومن ناحية أخرى يجب ملاحظة أن التبويب الذي يتم في عرض عناصر المصروفات في قائمة الدخل إلى مصروفات تسويقية ومصروفات

إدارية إنما هو اجتهاد من قبل المحاسب وإن فائدته تنحصر في إمكان الاستفادة منه في اجراء التحليلات اللازمة للأرقام المحاسبية. وهنا تجدر إشارة إلى أن أكثر أنواع الترتيب فائدة من وجهة نظر التحليل هو التبويب حسب العلاقة بالتدفقات النقدية أي حسب سيولة العنصر وحالة عدم التأكد المحيطة به حيث أن ذلك يزيد من القدرة التنبؤية للأرقام المحاسبية.

وفيما يتعلق بقياس المصروفات فهناك جانبين يجب توضيحها وهما:ـ

١ ـ طريقة القياس

٢ ـ أساس القياس

ويثير قياس المصروفات جدلاً كثيراً فيما بين المحاسبين في الوقت الحاضر والسبب في ذلك هو عدم الاتفاق على أهداف محاسبية محددة وبصفة خاصة الاختلاف حول مفهوم الدخل الواجب الافصاح عنه في القوائم المالية. وفي العادة يتم قياس المصروفات بأحد طريقتين[1].

(أ) الطريقة المستمرة

(ب) طريقة الجرد

والطريقة الأولى تقوم على أساس افتراض وجود علاقة بين المصروفات وبين الفترة أو بين المصروفات وبين أنشطة معينة وايرادات معينة.

وفي هذه الطريقة يتم التحديد المباشر لنصيب كل فترة أو كل نشاط من المصروفات، أي التحديد المباشر لذلك الجزء المستنفذ من موارد المنشأة في سبيل تحقيق نشاط معين أو خلال فترة معينة.

أما الطريقة الثانية فهي طريقة غير مباشرة تعتمد على تحديد قيمة الأصول في نهاية الفترة على أساس ذلك القدر من الموارد الذي يمكن تحميله لايرادات أو أنشطة الفترات المقبلة ويعتبر الرصيد المتبقي هو مصروفات الفترة الحالية. طبقا لهذه الطريقة يتم تحديد المصروفات باستخدام المعادلة التالية:ـ

---

(1) Kenneth S. Most. Accounting Theory, Grid Inc., Ohio, 1977, P.276

أرصدة الأصول (المخزون) أول الفترة	+	الانفاق خلال الفترة	-	أرصدة الأصول (المخزون) آخر الفترة	=	مصروفات الفترة

وفي التطبيق العملي تحدد طبيعة العنصر الطريقة التي يحسن اتباعها من قبل المحاسب. إلا أنه مهما كانت الطريقة التي تتبع فإنه يجدر التنبيه إلى أهمية الفصل بين عناصر المصروفات وبين عناصر الخسائر وذلك نظراً لما يترتب على ذلك من زيادة القدرة التنبؤية للأرقام المحاسبية. وجدير بالذكر أن الطريقة الثانية لا تمكن من التمييز بين المصرفات والخسائر بسهولة. وهنا لايمكن للمحاسب المالي أن يستعين بأصول ومبادىء المحاسبة الإدارية كما تجدر الإشارة هنا إلى أن اتباع القيمة الجارية سوف يساعد كثيرا في هذا المجال.

ب - وفيما تتعلق بأساس القياس فإنه يمكن التمييز بين أساسين :-

١ - أساس القيم التاريخية.

٢ - أساس القيم الجارية.

وطبقا للأساس الأول يتم قياس المصروفات المحققة على أساس التكلفة التاريخية أو تكلفة اقتناء الأصول التي استنفذت أو مقدار الالتزام الذي نشأ خلال الفترة المحاسبية، والمأخذ الأساس على التكلفة التاريخية هو أنها كثيرا ما لا تمثل مقياسا مناسبا للقيم الحقيقية للسلع والخدمات المستنفذة الأمر الذي يترتب عليه مقابلة خاطئة للايرادات بالمصروفات. وترتيبا على ما سبقه فإنه لا يمكن الافصاح عن نتائج العمليات الجارية بصورة منفصلة عن نتائج نشاط المضاربة على أسعار الأصول التي تقتنيها الوحدة المحاسبية.

ومن ناحية أخرى يثير أساس التكلفة التاريخية قضايا كثيرة في التطبيق العلمي وبصفة خاصة فيما يتعلق بالتساؤلات الآتية :-

١ - أن سعر التبادل المتفق على السلع والخدمات قد يتم سداده في تاريخ لاحق عن تاريخ الاقتناء أو الاستخدام الأمر الذي يثير مشاكل احتساب القيمة الحالية.

٢ ـ أن اقتناء الأصول في مجموعات يثير لنا مشاكل توزيع التكاليف المشتركة Joint Cost وهي مشكلة يصعب حلها على أساس منطقي.

٣ ـ أن السعر المتفق عليه قد لا يكون على أساس عملية تبادل حقيقة الأمر الذي يثير مشكلة تحديد القيمة التبادلية للسلع والخدمات التي تم توريدها واستخدامها.

٤ ـ في المشروعات الصناعية وبصفة عامة فيما يتعلق بالأصول التي يتم انتاجها ذاتيا فإنه تثار مشكلة حول مدى تحديد نصيب هذه الأصول من عناصر التكاليف المختلفة. هل تحمل بالتكاليف الثابتة أو المتغيرة هل يتم تحميلها بتكلفة رأس المال المقترض أو المملوك؟

وفيما يتعلق بالنقطة الأخيرة من المعروف أنه هناك نظريتان أساسيتان هما نظرية التكاليف المتغيرة ونظرية التكاليف المستغلة. وتطبيق نظرية التكاليف المتغيرة يعطينا أرباحا تتفق مع مبدأ التحقق بالبيع. إذ أن تغيرات المخزون السلعي طبقا لهذه الطريقة لا تؤثر على الأرباح الدورية. إلا أنه في المقابل تعطينا هذه النظرية تقويما للمخزون غير مكتمل حيث تعالج التكاليف الثابتة على أنها تكاليف خاصة بالفترة المحاسبية وعلى ذلك فإن نظرية التكاليف المستغلة قد تعطينا تقويم أفضل للمخزون السلعي ولكن على حساب قياس للربحية يتأثر بتغيرات مستوى الانتاج[1].

وقياس المصروفات على أساس القيم الجارية يجنبنا كثيرا من الانتقادات الموجهة إلى أساس التكلفة التاريخية. وهنا نشير إلى أن القيم الجارية تتمثل في تكلفة الاستبدال أو القيمة البيعية لعوامل الانتاج المستنفذة خلال الفترة الحالية والفرق بين التكلفة التاريخية والقيم الجارية لعوامل الانتاج المستنفذة يمثل مكاسب حيازة (مضاربة) محققة.

أما ذلك الفرق الخاص بالأصول الغير مستنفذة والتي ينتظر الاستفادة منها مستقبلا (الأصول) فهي تمثل مكاسب حيازة غير محققة او قابلة للتحقق. هذه القضايا التي نواجهها عند استخدام أساس القيمة الجارية سوف نوضحها تفصيلا في جزء لاحق من هذا المؤلف، إلا أنه يجب أن نوضح أن الاتجاه نحو هذا الأساس سوف يعرض الأرقام المحاسبية لفقدان خاصية الموضوعية بدرجات متفاوتة الأمر الذي قد يؤثر على دلالة هذه الأرقام.

---

(1) C. T. Horngren, Cost Accounting: A managerial Emphasis, Prentice Hall, Englewood Cliffs, N.J.

توقيت الاعتراف بالمصروفات :-

أما عن توقيت الاعتراف بالمصروف فهو سؤال يعني بتحديد اللحظة الزمنية التي يتحقق فيها المصروف وبالتالي اثباته محاسبيا.

والقاعدة العامة في تحقق المصروفات هي أن يتم الاعتراف بالمصروف بمجرد ما يتضح للمحاسب أنه هناك منافع اقتصادية قد تم استنفذها في أداء النشاط أو خلال الفترة بصورة عادية متوقعة. أما بالنسبة للخسائر فإنه يجب الاعتراف بها محاسبيا بمجرد ما يتضح أن المنافع التي سبق الاعتراف بها كأصل قد تلاشت أو انخفضت عما كانت عليه بصورة غير عادية أو غير متوقعة.

وهنا يلزم التفرقة بين الأنواع الثلاثة التالية[1]:

١ ـ مصروفات ترتبط مباشرة بالإيرادات التي تم تحققها أو إثباتها محاسبيا خلال الفترة. وهنا تتم المقابلة على أساس افتراض علاقة سببية بين الإيرادات والمصروفات وعلى ذلك فإن توقيت المصروفات يكون على أساس مبدأ المقابلة.

٢ ـ مصروفات لاترتبط بصورة مباشرة بالإيرادات ولكن يمكن ربطها بطريقة أو بأخرى بالفترات المحاسبية. أي أن المقابلة هنا تكون على أساس افتراض علاقة بين المصروف وبين نشاط فترة أو فترات معينة. وهنا نجد نوعين من المصروفات :-

(أ) مصروفات يمتد أثرها لأكثر من فترة محاسبية واحدة وهنا يتم الاعتراف بالمصروف على أساس توزيع (تخصيص) التكلفة على الفترات المختلفة Allocation طبقاً لطريقة أو أخرى من طرق الإستهلاك.

(ب) مصروفات يقتصر أثرها على الفترة المحاسبية التي يتم فيها الانفاق وبالتالي يتم الاعتراف بها على أساس التحميل الفوري.

---

(1) SFAC. No. 5 «Recognition and Measurement in Financial Statements of Business Enterprises», op. cit., paras. 85-87

والمقابلة على أساس ايجاد علاقة سببية بين المصروف والإيراد لا يمكن استخدامها في كثير من الأحيان. والمجال الشائع لاستخدامها هو في تحديد تكلفة المبيعات. وحتى في هذه الحالة فإن تطبيق مبدأ المقابلة ليس خلواً من المشاكل العملية. وليس أدل على ذلك من استمرار الجدل المحاسبي حول طرق تسعير المخزون السلعي المختلفة وعدم إمكان الاتفاق على طريقة مثلى من الطرق المعروفة (الوارد أولاً والوارد أخيراً . . الخ).

كذلك يعاب على أسلوب المقابلة هذا، إنه يجعل من المحاسبة عن المصروفات مجرد نتيجة تلقائية للمحاسبة عن الإيرادات. والحقيقة أنه يجب التأكيد على وجوب المحاسبة عن المصروفات بصورة مستقلة عن المحاسبة على الإيرادات. بل إن الاعتراف بالمصروفات كثيراً ما يكون وجوبياً حتى في غياب وجود أي إيرادات خلال فترة معينة. أن المحاسبة عن المصروفات بصورة آنية مع الإيرادات يجعل من قائمة الدخل مجرد متطابقة لا تعتمد على أي اعتبارات سلوكية مما يفقدها كثيراً من أهميتها كأداة تحليلية بالدرجة الأولى. ولذلك فإن الاتجاه الآن هو نحو المحاسبة عن المصروفات بصورة مستقلة تماماً عن اعتبارات الاعتراف محاسبياً بالإيرادات.

«The most basic objection to the matching principle however, is that it makes expense determination a Function of revenues. Whereas it should be quite clear that expenses are to be determined independently of revenues and even in the absence of revenues»[1].

أما فيما يتعلق بالمقابلة على أساس الربط بين المصروفات وبين الفترات المحاسبية، فإنه يثير لنا كثيراً من القضايا المتعلقة بالتوزيع والتحميل Allocation بطريقة منتظمة ومنطقية. فإذا كانت الاستفادة المتوقعة من أصل معين تمتد لفترات محاسبية متتالية فهنا يتم التوزيع لتكلفة الأصل على الفترات المستفيدة منه. أما إذا اقتصرت الفائدة على فترة واحدة فيتم تخصيص تكلفته بالكامل على تلك الفترة. وهنا تجدر الإشارة إلى أن كافة طرق التحميل والتخصيص المعروفة حتى الآن يعاب عليها مايلي[2]:-

(1) Most, Accounting Theory, op. cit., p. 275

(2) Arthur L. Thomas, AAA Studies in Accounting Research No. 3 «The Allocation Problem in Financial Accounting», Evanston, Ill. American Accounting Association, 1969. And also AAA Studies in Accounting Research No. 9. The Allocation Problem Part Two, Sarasota, Florida, 1974.

١ ـ إنه لا يمكن تفضيل أي منها على الأخرى Incomgible. بمعنى آخر ليس هناك طريقة صحيحة وسليمة لتوزيع عناصر المصروفات على الفترات والمنتجات، فمثلاً لا يمكن اثبات أن طريقة القسط الثابت أفضل من طرق الاستهلاك الأخرى.

٢ ـ إن كافة طرق التخصيص أو التوزيع أو التحميل المعروفة لا تعتمد على تبرير منطقي. وهذا ما يفسر كثرة الطرق البديلة لمعالجة هذه الظاهرة.

إلا أنه على الرغم من هذه الانتقادات فإنه ليس هناك دليل على أن الأرقام المحاسبية خلو من أي فائدة عملية. وليس أدل على ذلك من الاستمرار في تطبيق القوائم المالية وانتشار الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات.

المبحث السادس

مبدأ التقويم على أساس التكلفة

من أهم المبادىء التي يعتمد عليها النموذج المحاسبي المعاصر مبدأ التكلفة كأساس لتقويم كل من الأصول والخصوم. ويعني هذا المبدأ بتقويم الأصول والخصوم على أساس السعر النقدي أو السعر النقدي المعادل لتلك الموارد والالتزامات وذلك في تاريخ اقتناء الأصل أو قيام الالتزام.

وبالتطبيق على عناصر الأصول نجد أن هذا المبدأ يتطلب اثبات الأصل على أساس التضحيات الاقتصادية التي تتحملها المنشأة في سبيل الحصول عليه. فالتكلفة وليست القيمة هي أساس الاثبات في المحاسبة. وتتمثل قيمة الأصل بالنسبة للمنشأة في القيمة الحالية لمقدار الخدمات المتوقع الحصول عليها من هذا الأصل خلال سنوات عمره الإنتاجي، ومن وجهة نظر المحاسبة لا يتم الاعتراف بهذه القيمة إلا عند تحققها. وترتيباً على ما سبق يمكن الوصول إلى الدخل من العلاقة التالية:ـ

القيمة - التكلفة = الدخل

Value - Cost = Income

وعلى ذلك فإن تكلفة الأصل تمثل مؤشراً يعبر عن تقدير الإدارة للحد الأدنى لقيمة ما يسهم به الأصل في تحقيق التدفقات النقدية التي سوف تؤول إلى الوحدة المحاسبية في المستقبل. ويتم تحديد تكلفة الأصل طبقاً للقواعد التالية :-

١ ـ في تاريخ اقتناء الأصل : إذا تم اقتناء الأصل نقداً فالقياس يكون على أساس المبلغ النقدي المدفوع وإذا تم اقتناء الأصل مقابل أصل غير نقدي فيكون القياس طبقاً للقيمة العادلة Fair Value للأصل المتنازل عنه، وإذا تم الاقتناء مقابل تحمل التزام فيكون القياس على أساس القيمة الحالية للمبالغ التي يجب دفعها لسداد ذلك الالتزام، وأخيراً إذا تم الاقتناء مقابل إصدار أسهم (حقوق ملكية) أو مجاناً فيتم القياس على أساس القيمة العادلة للأصل الذي تم الحصول عليه.

٢ ـ ما بعد تاريخ الاقتناء: لا يعتد بأي تغيير يطرأ على أسعار الأصول بعد تاريخ اقتنائها ولذلك يعرف هذا الأساس بأساس التكلفة التاريخية أو الأصلية Histencal or orginal cost. والسبب في ذلك أن تغيرات أسعار الشراء أو البيع للأصول التي تقتنيها الوحدة المحاسبية لا تؤثر على الطاقة الكامنة لهذه الأصول. كما أنه من وجهة النظر التقليدية لمبدأ التحقق realization هذه التغيرات في الأسعار لا تمثل أساساً سليماً للاثبات المحاسبي وذلك لأن الوحدة المحاسبية ليست طرفاً فيها ولم تشارك في حدوثها. طبقاً لأساس التكلفة التاريخية تمثل أسعار البيع أو الشراء الجارية لأصول المنشأة تقديرات شخصية لأفراد آخرين وليس تقديرات إدارة الوحدة المحاسبية عن الطاقة الكامنة لهذه الأصول وبالتالي فهي لا تعتبر أساساً سليماً للقياس المحاسبي. كذلك لا يجوز طبقاً لهذا المبدأ اثبات المنفعة ـ القيمة المضافة ـ المتولدة عن استخدام الأصول داخلياً في نشاط الوحدة المحاسبية طالما أن هذه القيمة المضافة لم تنتج عن طريق معاملات تبادلية مع أطراف خارجية. وإنما يجب الاقتصار على تحديد جزء من تكلفة اقتناء الأصل وتحميلها مع عناصر التكلفة الأخرى بحيث تعكس تكلفة المنتجات أو الخدمات الإنتاجية. وعلى ذلك فإن قياس الأصول غير النقدية بعد تاريخ الاقتناء يكون على أساس صافي أي بعد تعديل التكلفة التاريخية بما يقابل النقص في طاقتها الكامنة سواء كان ذلك النقص راجعاً للاستخدام أو نتيجة لعوامل أخرى غير مادية ويعرف هذا الأساس بأساس القيمة الدفترية Book value.

وبالتطبيق على عنصر الخصوم نجد أن أساس التكلفة التاريخية يتطلب اثبات الخصوم على أساس القيمة الحالية للمبالغ التي ينتظر دفعها في تاريخ السداد. وفي حالة الخصوم قصيرة الأجل تتمثل القيمة الحالية في قيمتها الأسمية (غير المخصومة). أما في حالة الخصوم طويلة الأجل فتتمثل القيمة الحالية في المبالغ التي ينتظر دفعها مخصومة - إلى التاريخ الجاري - على أساس معدل الخصم - تكلفة التمويل - السائد وقت إجراء المعاملة التي نشأت بمقتضاها هذه الخصوم. وإذا كان الخصم مقابل تبادل أصل غير نقدي فيتم الاثبات على أساس القيمة العادلة للأصل الذي حصلت عليه الوحدة أو على أساس القيمة الحالية للمبالغ الواجبة الدفع في تاريخ السداد أيهما أكثر وضوحاً. وكما هو الحال في الأصول لا يؤخذ في الاعتبار أي تغير في الأسعار الأصلية التي حددتها الوحدة المحاسبية في العمليات التي نشأت بمقتضاها هذه الخصوم. أي أن معدل الفائدة (الخصم) التاريخي الذي كان سائداً في السوق وقت نشأة الخصم هو الأساس في القياس الذي يجب اتباعه حتى يتم السداد.

أساس التكلفة التاريخية:

ويستند أساس التكلفة التاريخية على مبررات كثيرة أهمها:

١ ـ إمكانية التحقق (التثبت) من بيانات التكلفة التاريخية الأمر الذي يوفر لنا درجة أكبر من الموضوعية وبالتالي إمكانية الاعتماد (الثقة) على البيانات المحاسبية.

٢ ـ اتساق أساس التكلفة التاريخية مع كثير من العناصر الأخرى المكونة للإطار الفكري للمحاسبة المالية.

وبالنسبة للنقطة الثانية تجدر الإشارة إلى أن أساس التكلفة يستند على كثير من الفروض والمبادىء المحاسبية المتعارف عليها، كما أنه في نفس الوقت كثيراً ما يستخدم كأساس لتبرير معظم هذه المبادىء والفروض. ومن أهم العناصر الفكرية التي ترتبط ارتباطاً وثيقاً بأساس التكلفة التاريخية ما يلي:

(أ) مبدأ تحقق الإيرادات والذي يقضي طبقاً لمفهومه التقليدي بعدم الاعتراف بأي تغيرات في قيم الأصول والخصوم إلا بعد تحققها عن طريق إجراء تبادل مع طرف خارجي.

(ب) مبدأ مقابلة الإيرادات بالمصروفات والذي يقضي بتحديد الدخل عن طريق مقابلة

إيرادات الفترة بتكاليف هذه الإيرادات وليس عن طريق مقارنة صافي قيمة الأصول أول وآخر الفترة المحاسبية.

(جـ) فرض الاستمرار والذي يقضي بأن الوحدة المحاسبية في حالة استمرار وبالتالي لا تستخدم القيم الجارية للأصول إلا في حالة واحدة فقط هي حالة التصفية.

(د) مفهوم الثبات حيث أن أساس التكلفة التاريخية يقضي بأن الأصول والخصوم تظل مقومة بالتكلفة من فترة إلى أخرى وبغض النظر عن أي تغيرات في الأسعار.

(هـ) الحيطة والحذر، حيث أن تجاهل الارتفاع في أسعار الأصول سوف يؤدي إلى اظهارها في قائمة المركز المالي بقيم متحفظة.

(و) فرض وحدة القياس النقدية والذي يقضي باستخدام الوحدات النقدية الأصلية في الاثبات وتجاهل أي تغير في قيمتها نتيجة التضخم أو الانكماش.

(ز) مبدأ القياس الفعلي والذي يقضي بأن الاثبات في الدفاتر والقوائم المالية يجب أن يقتصر على ما تم فعلاً طبقاً للقيم الأصلية وليس أي وضع افتراض آخر.

ورغم هذه الأسانيد الفكرية إلا أنه يلاحظ أن أساس التكلفة يعتبر أكثر المبادىء المحاسبية إثارة للانتقاد سواء من قبل مستخدمي القوائم المالية أو من قبل المحاسبين انفسهم. ولعله يمكن إجمال هذه الانتقادات فيما يلي:

أولاً : أن الاعتماد على أساس التكلفة التاريخية سوف يؤدي إلى قياس غير سليم للربح الدوري وذلك لسببين:

(أ) إن مقابلة الإيرادات التي تمثل القيمة الجارية للناتج مع المصروفات مقاسة على أساس القيم التاريخية سوف يؤدي إلى إدماج ناتج النشاط الجاري مع ناتج المضاربة على أسعار عوامل الإنتاج. حيث أن ناتج النشاط الجاري يتطلب المقابلة لكل من الإيرادات والمصروفات على أساس أسعار جارية أما ناتج المضاربة على عوامل الإنتاج - المكاسب الناجمة عن اقتناء الأصول - يتطلب مقارنة المصروفات على أساس الأسعار التاريخية بالمصروفات على أساس الأسعار الجارية.

(ب) إن تأجيل الاعتراف بالتغير في قيم الأصول والخصوم حتى يتم تبادل حقيقي مع طرف خارجي سوف يؤدي إلى تداخل نتائج الفترات المحاسبية المختلفة وهو أمر يتعارض مع فرض الدورية Periodicity . أي أن الربح الدوري الخاص بفترة محاسبية معينة سوف يعكس نتائج الأحداث الاقتصادية التي نشأت في فترات سابقة ولم تتحقق إلا خلال هذه الفترة، كما أن هذا الربح لن يعكس نتائج أحداث الفترة الحالية بالكامل إذ أن ذلك الجزء من هذه الأحداث الغير محققة سوف يتم الاعتراف به في فترات محاسبية مقبلة.

ثانياً : إن الاعتماد على أساس التكلفة من شأنه اسقاط كثير من الأصول غير الملموسة من القوائم المالية. لأن اشتراط حدوث عملية تبادلية قبل الاعتراف بأي تغير في عناصر المركز المالي سوف يستبعد كثير من القيم من السجلات المحاسبية. أمثلة على ذلك شهرة المحل والأصول البشرية والمزايا الاحتكارية ونظام المعلومات المتوفر لدى المنشأة وغير ذلك من العناصر غير الملموسة التي قد تمتاز بها الوحدة المحاسبية عن غيرها من الوحدات الأخرى.

ثالثاً : يترتب على الاعتماد على أساس التكلفة تجاهل التغير في قيمة الوحدات النقدية الأصلية ذلك بالمقارنة ببعض المناهج المحاسبية البديلة التي ترى استبدال الوحدات النقدية الأصلية بوحدات ذات قوة شرائية موحدة في تاريخ إعداد القوائم المالية. ويستند هذا المنهج على اعتبار أن أخذ تغيرات القوة الشرائية للنقود في الاعتبار لا يعتبر خروجاً عن مبدأ التقويم على أساس التكلفة حيث أن التطبيق السليم لهذا المبدأ يتطلب استخدام وحدات قياس متجانسة في اثبات كافة عناصر المركز المالي في الفترات المختلفة. ومن ناحية أخرى يلاحظ أن تجاهل التغيرات في المستوى العام للأسعار سوف يجعل القيم الواردة في القوائم المالية غير قابلة للتجميع والتلخيص.

رابعاً : إن الاعتماد على أساس التكلفة التاريخية في حالة التغيرات الكبيرة في الأسعار الخاصة بعناصر المركز المالي يجعل الأرقام المحاسبية بعيدة كل البعد عن التعبير عن القيم الجارية لهذه العناصر، الأمر الذي يفقد القوائم المالية كثيراً من فائدتها في

الاستخدام العملي. وعلى ذلك فإن تطبيق هذا المبدأ فيه تجاهل صارخ للتعاليم والأصول الاقتصادية لنظرية المنشأة Theory of the firm، الأمر الذي يجعل النموذج المحاسبي عاجز عن تصوير الحقائق الاقتصادية وعن مقابلة احتياجات متخذي القرارات وبصفة خاصة في تقدير التدفقات النقدية المتوقعة وبالتالي على توفير نظرة مستقبلية لمسار الوحدة المحاسبية.

ورغم أن هذه الانتقادات الخطيرة قد وجهت منذ زمن بعيد لأساس التكلفة التاريخية إلا أن هذا الأساس لايزال يعتبر أحد دعائم النموذج المحاسبي المعاصر. ولقد كان موقف المحاسبين إزاء هذه الانتقادات يعتمد على وجهتين أساسيتين:

١ ــ قبول أهداف متواضعة أو استخدامات محدودة للقوائم المالية في مقابل الاستمرار في تطبيق أساس التاريخية.

٢ ــ التخفيف من حدة هذه الانتقادات عن طريق ادخال بعض التعديلات على الأساس بدلاً من استبعاده كلية.

فالأهداف المحاسبية في ظل أساس التكلفة التاريخية تعتبر أهدافاً متواضعة إلى حد كبير حيث نجد أن المعلومات التي تشملها القوائم المالية ذات هدف أساسي هو تقييم مدى وفاء الإدارة بمسئولياتها التعاقدية والقانونية تجاه أصحاب الحقوق في الوحدة المحاسبية. إن التقرير عن هذه المسئولية القانونية للإدارة باعتبارها وكيلاً عن أصحاب رأس المال تتطلب ابقاء السجلات المحاسبية بعيداً عن التغيرات التي تطرأ على أسعار السوق أو التغير في الأحوال الاقتصادية العامة. وترتيباً على ذلك يجب أن يقتصر التسجيل في السجلات المحاسبية على الأحداث التاريخية وما يطرأ من تغيرات فعلية يؤيدها الدليل الموضوعي القابل للمراجعة والتحقيق.

وهكذا نجد أن تطبيق أساس التكلفة التاريخية يترتب عليه قوائم مالية ذات استخدام محدود. ولقد سبق بيان محدودية استخدام القوائم المالية الخارجية ذات الغرض العام وهي تتركز في الآتي:

أولاً : لا تختص القوائم المالية بتقييم النتائج الاقتصادية لكافة الاختيارات والبدائل ولا

بقياس قيمة المنشأة أو مدى المخاطرة التي ترتبط بحيازة حقوق الملكية أو تقديم القروض للمنشأة.

ثانياً : إن المعلومات التي تشملها القوائم المالية مفيدة في تقييم أداء الإدارة والمنشأة، إلا أن إجراء هذا التقييم ليس من وظائف المحاسبة. فتقديم المعلومات شيء واستخدام هذه المعلومات بغرض التقييم شيء آخر خاصة وأن تحليل المعلومات بغرض تقييم الأداء يلزمه معلومات أخرى من مصادر مختلفة. إن المعلومات التي تشملها القوائم المالية ليست سوى أحد مصادر المعلومات التي يتعين أن يعتمد عليها مستخدمي هذه القوائم.

ثالثاً : ليس من وظائف القوائم المالية قياس الأثر الاجتماعي لنشاط المنشأة مثل التكلفة الاجتماعية أو العائد الاجتماعي أو قيمة الموارد البشرية وذلك نظراً لما يتطلبه من ضرورة تغطية ظواهر لا يمكن قياسها على أساس موضوعي على الأقل في الوقت الحاضر.

الإستثناءات لأساس التكلفة التاريخية :

ونتيجة هذه الانتقادات الخطيرة ورغبة من المحاسبين في زيادة فاعلية التقارير المحاسبية نجد أن النموذج المحاسبي المعاصر زاخر بتطبيقات كثيرة تمثل خروجاً على مبدأ التكلفة التاريخية. ومن أهم الحالات التي تمثل خروجاً عن مبدأ التكلفة التاريخية ما يلي :

أولاً : بالنسبة لفترة المدينين : تظهر أرصدة المدينين بالميزانية المبالغ المستحقة على العملاء والمنتظر أن يتم تحصيلها نقداً ومن ثم تعد تقديرات في نهاية الفترة لمعرفة المردودات والمسموحات المتوقعة. بل أكثر من ذلك لا يتم تسجيل البيع في بعض الأحيان حتى تنتهي الفترة التي يمكن للعميل أن يرد خلالها البضاعة[1]. كذلك في حالة البيع بالتقسيط نجد أن رصيد المدينين الصافي في أي تاريخ يكون عبارة عن مجموع الأقساط غير المسددة حتى ذلك التاريخ ناقصاً الفوائد غير المكتسبة في ذلك

(1) FASB, No 48 (... محمد)

التاريخ . كما أن مخصص الديون المشكوك فيها يظهر في الميزانية مطروحاً من رقم المدينين باعتباره مخصص من مخصصات التقييم . وعلى ذلك يمكن القول أن أساس تقييم مفردة المدينين هو صافي القيمة المنتظر تحصيلها Net Redizable Value وليست التكلفة التاريخية .

ثانياً : بالنسبة لمفردة أوراق القبض : يتم تقييم أوراق القبض بقيمتها الحالية Present Value في تاريخ إعداد القوائم المالية وذلك يتطلب الاعتراف دورياً بإيرادات الفوائد الدائنة على تلك الأوراق. وبصفة عامة لا يمكن اهمال الفرق بين القيمة الإسمية والقيمة الحالية لأوراق القبض إلا إذا كانت آجالها قصيرة وتستحق خلال عام من تاريخ إعداد القوائم المالية(١).

ثالثاً : بالنسبة لمفردة المخزون السلعي : القاعدة العامة للتقويم هي قاعدة التكلفة أو السوق أيهما أقل. إلا أنه هناك حالات خاصة كثيرة تستدعي الخروج عن هذه القاعدة. ففي حالة وجود سوق شبه مؤكدة للمنتج والتكاليف اللازمة للتسويق يمكن قياسها تستخدم أسعار السوق للوصول إلى صافي القيمة البيعية Net Realiz-able Value كأساس لتقييم بضاعة آخر المدة، وبغض النظر عن كون هذه القيمة أكبر من التكلفة أو أقل منها. . كذلك تستخدم أسعار السوق في حالة عدم إمكان تحديد التكلفة الفعلية للمخزون كما في حالة النشاط الزراعي أو صناعة وتعبئة اللحوم. وفي شركات المقاولات يتم استخدام نسبة الاتمام حيث يجعل حساب مقاولات تحت التنفيذ مديناً بالتكلفة المتراكمة حتى تاريخ القوائم المالية مضافاً إليها مقدار من الأرباح يتناسب مع ما تم انجازه من المقاولة أو العقد(٢).

رابعاً : بالنسبة للاستثمارات قصيرة الأجل المؤقتة. القاعدة هنا هي أن يكون التقويم على أساس إجمالي التكلفة أو إجمالي القيمة السوقية أيها أقل، على أن يكون قياس إجمالي القيمة السوقية في تاريخ إعداد الميزانية ويلاحظ هنا أن التحسن في أسعار السوق في

---

(1) APB . N. 21 (P. 328) (المجلد الأول)
(2) A R B. 73 (495).

الفترات المالية التالية يؤخذ في الحسبان ولكن بشرط ألا تزيد القيمة المعدلة عن التكلفة الأصلية. وأن التعديل بالنقص في رصيد حساب مخصص هبوط القيمة السوقية يعتبر تغيراً في التقديرات المحاسبية Change in an accounting estimate للخسائر الغير محققة. إلا أنه هناك استثناء لهذه القاعدة في حالة المشروعات التي تتعامل أساساً في الأوراق المالية مثل بيوت الاستثمار، وسماسرة الأوراق المالية والبنوك وشركات التأمين. ففي هذه الحالة تستخدم أسعار السوق كأساس لتقييم هذه الاستثمارات على أن يعالج الفرق بين القيمة السوقية والتكلفة الأصلية بمثابة أحد عناصر حقوق الملكية وليست من عناصر قائمة الدخل[1].

خامساً : بالنسبة للاستثمارات طويلة الأجل. الأساس في التقويم هو التكلفة إلا إذا كان هناك انخفاض جوهري وغير مواتي في أسعار السوق فتعدل التكلفة بقيمة هذا الانخفاض وتمثل القيمة المعدلة الأساس الجديد للتكلفة وتظهر الخسائر ضمن عناصر قائمة الدخل، أما إذا كان الانخفاض في أسعار السوق انخفاضاً مؤقتاً فيمكن تطبيق قاعدة التكلفة أو السوق أيهما أقل كما هو الحال في الاستثمارات القصيرة الأجل ولكن مع اختلاف بسيط وهو أن التعديلات على مخصص انخفاض القيمة السوقية يعالج كجزء من حقوق الملكية ويظهر مستقلاً في قائمة المركز المالي دون أن يؤثر على عناصر قائمة الدخل. إلا أنه في حالة الاستثمار في أسهم تمثل حقوق الملكية وأن حجم هذا الاستثمار من شأنه تحقيق سيطرة على إدارة الشركة -Controll ing interest (نسبة ملكية أكبر من ٥٠٪ مثلاً) أو تحقيق نوع من التأثير الفعال -Signi ficant influence (نسبة ملكية ما بين ٢٠٪ إلى ٥٠٪ مثلاً) فإن في مثل هذه الحالات يمكن الخروج عن أساس التكلفة وتقويم الاستثمارات على أساس طريقة حقوق الملكية Equity method حيث تظهر الاستثمارات بالتكلفة المعدلة سنوياً بنصيب الشركة المستثمرة من أرباح وخسائر الشركة المستثمرة فيها والتوزيعات خلال الفترة[2].

---

(1) FASB 12.
(2) APB No 18 (534)

سادساً : بالنسبة للمبادلات غير النقدية القد... ذكرت هي أن الأصول غير النقدية موضع التبادل يجب اثباتها بما يعادل ... سوقية العادلة للأصل المتنازل عنه أو القيمة السوقية العادلة للأصل المحصل عليه أيهما أكثر تحديداً، وإذا تعذر تقدير القيمة «الحقيقية» العادلة لكلا الأصلين فيمكن الاعتماد على القيمة الدفترية ... صافي المتنازل عنه (القديم) كأساس لاثبات حيازة الأصل الجديد وبدون الاعتراف بأية مكاسب أو خسائر نتيجة عملية التبادل. والقيمة العادلة للأصل غير النقدي تقدر على أساس صافي القيمة البيعية أو ثمن شراء أصل مماثل حالياً أو استخدام طريقة التقييم المباشر. كذلك في حالة تبادل أصول غير متشابهة من حيث الغرض من الاقتناء أو في حالة حصول المنشأة على فرق نقدي نتيجة التبادل للأصول المتشابهة فإنه في هذه الحالة يتم الاعتراف جزئياً بأرباح أو خسائر التبادل إذ أنه يمكن القول في هذه الحالة أن دورة اكتساب الربح من الأصل القديم قد اكتملت[1].

سابعاً : بالنسبة للأصول الثابتة. هناك حالات كثيرة في المحاسبة عن الأصول الثابتة تمثل خروجاً عن مبدأ التكلفة التاريخية. مثلاً حالة الأصول المستهلكة دفترياً والتي لازالت تمثل ... منتجية مستقبلية، أو في حالة الانخفاض الدائم في قيمة الأصول الثابتة نتيجة للتقادم Obsolescence أو في حالة الأصول الخيرية (التكاثر). في مثل هذه الأحوال يتم إعادة تقييم الأصول الثابتة. وبه كثيراً ما يحدث تغير جوهري ... في قيمة ... الأصول ... الذي يستدعي إعادة التقييم من آن إلى آخر ... ينقص ... أو الزيادة ... .

ولا شك فيه أن كثرة الاستثناءات التي تمثل خروجاً عن مبدأ التكلفة التاريخية، تمثل مأخذاً خطيراً على الفكر المحاسبي المعاصر. فمن جهة نجد أن هذه التعديلات تعتبر مدخلاً غير متكامل لمعالجة موضوع القصور في مبدأ التكلفة التاريخية. ومن ناحية أخرى نجد أن الأرقام المحاسبية أصبحت أرقاماً ناتجة عن تطبيق أسس تقويم وقياس متعددة Eclectic مثل :

---

(1) APB No 29 (25)

التكلفة التاريخية، التكلفة الدفترية، القيمة العادلة، صافي القيمة المبيعية . . . الخ . ومن أخطر النتائج المترتبة على هذا الوضع هو أن الأرقام المحاسبية أصبحت غير متجانسة ولا تصلح للتجميع أو لإجراء أي عملية حسابية أخرى.

This eclectic approach to accounting measurement violates the additivity principle of measurement theory. The resultant balance sheet may convey relevant information to users, but from a pure measurement theory viewpoint it can be criticized for a lack of additivity[1].

ومما يزيد من حدة عدم تجانس الأرقام (القياسات) المحاسبية في القوائم المالية ما سبق أن أشرنا إليه فيما يتعلق بعدم الاتفاق على مكونات مقاييس التكلفة الأصلية ذاتها. فمثلا في حالة الأصول الرأسمالية التي يتم تكوينها ذاتيا هناك خلاف في الرأي حول مدى تحميل هذه الأصول بفائدة رأس المال المقترض أثناء فترة الإنشاء. أيضا هناك الاختلاف حول تحديد تكلفة المخزون السلعي من الانتاج التام الصنع وبصفة خاصة فيما يختص بالجدل حول تطبيق نظرية التكاليف المستغلة أو المتغيرة.

وهكذا نجد أن تكلفة الحصول على الأصول ليست دائما بالوضوح الذي يعتقده البعض. فإذا تم توريد أصول المنشأة في مجموعات فإن التكلفة الخاصة بكل أصل على حدة قد يكون من المستحيل تحديدها على أساس سليم. كذلك الحال بالنسبة لحالة الحصول على الأصل في مقابل غير نقدي أو عن طريق معاملات مع أطراف على صلة بالوحدة المحاسبية. أيضا كثيرا ما يضطر المحاسب إلى الاعتماد على بعض الفروض لتحديد التكلفة مثل فرض الوارد أخيرا أو القسط الثابت وهكذا. المحصلة النهائية أن أرقام التكلفة في أكثر الأحيان لا تعبر بصدق عن الواقع الاقتصادي وبالتالي يفقد أساس التكلفة كثير من الأسانيد التي يعتمد عليها. وفعلا هناك دراسات ميدانية أثبتت أن المحاسبين قد يتفقوا فيما بينهم أكثر حول قياسات التكلفة الجارية والقيم السوقية من امكانية اتفاقهم حول قياسات التكلفة الأصلية (التاريخية) وما يتصل بها من قيم دفترية Carrying values [٢].

---

(1) Wolk, Francis and Tearney, op. cit., 1984, P. 267

(2) Financial Accounting Standards Board, (FASB), Statement of Financial Accounting Concepts (SFAC), No. 2, " Qualitative Characteristics of Accounting Information ", 1980, Para. 65.

ولعله يكون واضحا الآن المنطق الذي يكمن وراء التوصيات المحاسبية الحديثة التي تتجه نحو الإفصاح عن أثر تغيرات الأسعار على عناصر القوائم المالية. وتتلخص اتجاهات معالجة أوجه القصور في المعلومات المحاسبية في ظل تغيرات الأسعار في النماذج والمناهج البديلة التالية:

١ ــ نموذج التكلفة التاريخية المعدلة.
٢ ــ نموذج التكلفة الاستبدالية.
٣ ــ نموذج صافي القيمة البيعية.

وهذه النماذج سوف نتناولها بالتفصيل في جزء لاحق من هذا المؤلف.

المبحث السابع
مبدأ الإفصاح الشامل

يقضي هذا المبدأ بضرورة شمول التقارير المالية على جميع المعلومات اللازمة الضرورية لإعطاء مستخدمي هذه التقارير صورة واضحة صحيحة عن الوحدة المحاسبية. وقد ظهرت أهمية هذا المبدأ نتيجة لظهور شركات الأموال والنص في قوانين الشركات في معظم الدول على ضرورة نشر القوائم المالية لهذه الشركات قبل الاجتماع السنوي للجمعيات العمومية كما نصت هذه القوانين على الحد الأدنى من المعلومات التي يجب الافصاح عنه بل وارفقت في كثير من الأحيان نماذج يلزم اتباعها في عرض هذه المعلومات (تعليمات ونصوص رسمية من قبل الأجهزة الحكومية المعنية والمنظمات المهنية) وذلك نظرا لأن هذه الأطراف الخارجية غالبا ما لا يملكون السلطة لإلزام المنشأة بتقديم ما يحتاجونه. ويعتمد مبدأ الإفصاح الشامل على أربعة فروض رئيسية:

أولاً : إن احتياجات المستخدمين الخارجيين للمعلومات المحاسبية يمكن مقابلتها بمجموعة من القوائم المالية ذات الغرض العام
General purpose financial statements.

ثانياً : إن هناك احتياجات مشتركة للأطراف الخارجية يمكن مقابلتها إذا ما اشتملت

التقارير المالية ذات الغرض العام على معلومات ملائمة عن الدخل والثروة Income and wealth.

ثالثاً : إن دور المحاسب في الافصاح عن المعلومات الملائمة للإحتياجات الخارجية يتحدد في اعداد وعرض القوائم الأربعة التالية كحد أدنى:

- قائمة المركز المالي (أو الميزانية).
- قائمة الدخل (الحسابات الختامية).
- قائمة التغير في حقوق الملكية (أو قائمة الأرباح المرحلة).
- قائمة التدفق النقدي (أو قائمة التدفق المالي).

رابعاً : إن أسلوب القوائم المالية ذات الغرض العام يعتبر أنسب وسائل الإفصاح وذلك من وجهة نظر مقارنة التكلفة بالعائد بالمقارنة بأساليب الإفصاح الأخرى.

وكما سبق أن ذكرنا، هناك معايير للإعتراف المحاسبي بالاحداث والظروف والعمليات الإقتصادية. فالمعلومات التي يمكن اثباتها في صلب القوائم المالية يجب أن تخضع للمعايير التالية:

١ - التعريف: أي أن يخضع البند أو المفردة لأحد التعريفات المحددة لعناصر القوائم المالية.

٢ - القابلية للقياس: أي يجب أن يكون البند الذي يثبت كأحد عناصر القوائم المالية قابلا للقياس المالي.

٣ - الملاءمة: أي يجب أن يكون للمعلومات الخاصة بهذا البند أثر على تصرفات مستخدمي القوائم المالية.

٤ - الثقة: أي إمكانية الاعتماد على هذه المعلومات من حيث درجة صدق تمثيلها للظاهرة ومن حيث الموضوعية وعدم التحيز.

بالإضافة إلى القوائم المالية الأساسية يتسع نطاق التقارير ليشمل معلومات أخرى كمية ووصفية يتم الافصاح عنها بالأساليب التالية:

١ - الإيضاحات المرفقة بالقوائم المالية وتعتبر جزءا مكملا للقوائم المالية وتشمل:

(أ) الملاحظات الهامشية Footnotes.

(ب) القوائم الإضافية والكشوف الملحقة Supplomentary statements.

٢ ــ تقرير الإدارة Management report ويشمل عادة:

(أ) خطاب مجلس الإدارة إلى المساهمين.

(ب) تحليلات وتوقعات الإدارة عن المستقبل.

٣ ــ تقرير مراجع الحسابات Auditor's report.

وبصفة عامة يمكن القول أن المعلومات التي يتم الإفصاح عنها خارج نطاق القوائ
المالية هي تلك التي لا يمكن اخضاعها لمعايير الإثبات المحاسبي السابق ذكرها وهذ
الإيضاحات والتقارير لا تعتبر بديلاً أو وسيلة لتجنب إظهار بعض البنود الهامة في القوائ
المالية.

وهكذا نجد أن القوائم المالية تمثل جزءا فقط من محتويات التقرير المالي، كما أن
التقارير المالية تعتبر فقط أحد المصادر الأساسية للمعلومات اللازمة لتقييم واتخاذ القرارات.
وفي الصفحة التالية شكل يوضح العلاقة بين كل من الإفصاح المحاسبي، القوائم المالية
التقارير المالية، و المعلومات التي يحتاجها متخذي القرارات الإقتصادية[1].

الإفصاح الوقائي

والقاعدة العامة هي أن التقارير المالية يجب أن يتم الإفصاح فيها عن كل ما يجعلها غير
مضللة لأصحاب الشأن[2]. وعلى الرغم من عمومية هذه القاعدة إلا إنها تعبر عن الإتجاه
التقليدي للإفصاح في المحاسبة وهو ما يعرف بالإفصاح الوقائي Protective disclosure والذي
يهدف أساسا إلى حماية المجتمع المالي وبصفة خاصة المستثمر العادي الذي له قدرة محدودة على
استخدام المعلومات المالية. وترتيبا على ذلك فإن المعلومات المالية يجب أن تكون على أعلى
درجة ممكنة من الموضوعية حتى لا يساء استخدامها وحتى ولو ترتب على ذلك استبعاد كثير من
المعلومات التي قد تكون ملائمة. ويتطلب الإفصاح الوقائي الكشف عن الأمور التالية:

ــ السياسات المحاسبية.

---

(1) SFAC, No. 5 "Recognition and Measurement in Financial Statements of Business Enterprises, op. cit., 1984, para. 11.

(2) Maurice Moonitz, " The Basic Postulates of Accounting ", accounting Research No. 1, New York, AICPA, 1961, P. 50.

المعلومات التي يحتاجها متخذو القرارات الاقتصادية

التقارير المالية

ويحكمها مجموعة الأهداف المحددة للتقارير المالية

الإفصاح المحاسبي

ويخضع للمبادىء (المعايير) المحاسبية المتعارف عليها

القوائم المالية

وهي التي تخضع للتدقيق والمراجعة

القوائم المالية الأساسية

وهي التي تخضع لمبادىء (معايير) التحقق والقياس

I

مجموعة القوائم المالية:
- قائمة المركز المالي.
- قائمة الدخل.
- قائمة التدفق النقدي.
- قائمة التغير في حقوق الملكية.

II

الملاحظات الهامشية والإيضاحات الملحقة بالقوائم المالية

مثل:
- السياسات المحاسبية.
- العناصر المحتملة.
- طريقة المخزون السلعي.
- عدد الأسهم المصدرة.
- قياسات بديلة للتكلفة التاريخية.

III

جداول وقوائم ملحقة (تكميلية)

مثل:
- جداول تحليلية لبعض الحسابات الأصول والخصوم.
- قائمة لبيان أثر تغيرات الأسعار.
- قائمة بالتعاملات مع الجهات الحكومية.
- قائمة لبيان القيمة المضافة.
- قائمة لبيان شئون العمالة.

II

وسائل افصاح أخرى داخل التقارير المالية

مثل:
- خطاب مجلس الإدارة إلى المساهمين.
- تحليلات وتوقعات الإدارة عن المستقبل.
- أهداف الإدارة والاستثمارات المخططة.

مصادر أخرى للمعلومات خارج التقارير المالية

مثل:
- وضع الشركة [illegible]
- الوضع الاقتصادي [illegible]
- [illegible]
- [illegible] وتقارير [illegible]
- [illegible]
- الأبحاث المالية والاقتصادية

١ ـ التغير في السياسات المحاسبية.

٢ ـ التغير في التطبيقات المحاسبية.

٣ ـ تصحيح الأخطاء في القوائم المالية.

٤ ـ التغير في طبيعة الوحدة المحاسبية.

٥ ـ المكاسب والخسائر المحتملة.

٦ ـ الإرتباطات المالية.

٧ ـ الأحداث اللاحقة.

وفيما يتعلق بايضاح السياسات المحاسبية الهامة التي تتبعها المنشأة فيجب الافصاح كحد أدنى عن اختيارات المنشأة في المجالات التالية:

(أ) ما إذا تم الاختيار من بين البدائل المقبولة لمعايير المحاسبة وطرق تطبيقها مع بيان مجموعة البدائل التي وقع عليها الاختيار.

(ب) ما إذا استخدمت المنشأة معايير وطرق محاسبية خاصة تتبع في مجال النشاط الذي تعمل فيه (العرف الصناعي) Industry practice مثل تقييم الاستثمارات في المنشآت المالية.

(جـ) ما إذا تم إعداد القوائم المالية على أساس لا يتفق مع واحد أو أكثر من المبادىء المحاسبية المتعارف عليها ـ كما في حالة التصفية.

وحتى يمكن تقديم صورة متكاملة عن السياسات المحاسبية التي تتبعها الوحدة المحاسبية فيجب ايضاح هذه السياسات في صورة مجمعة بدلاً من توزيعها مع الايضاحات المختلفة المرفقة بالقوائم المالية ويفضل أن يكون ذلك في صورة ملخص منفصل يشار إليه في صلب القوائم المالية. وفي جميع الأحوال لا يبرر المعالجة المحاسبية الخاطئة لبعض البنود الافصاح عنها في ايضاح السياسات المحاسبية أو الايضاحات الأخرى أو في أي بيانات تفسيرية أخرى.

١ ـ ويقصد بالتغير في السياسات المحاسبية أي تغيير في التطبيق من أحد المبادىء المحاسبية المتعارف عليها إلى مبدأ محاسبي آخر متعارف عليه أيضاً ومثل ذلك التغير في طريقة احتساب الاستهلاك من طريقة القسط الثابت إلى طريقة القسط المتناقص. لذا فإن التغيير في

السياسات المحاسبية الذي يلزم الافصاح عنه قد يكون له تأثير على الأرقام الخاصة بالفترة المحاسبية فقط أو قد يكون له أثر رجعي، ولعل أبرز الأمثلة على النوع الأول ما يلي:

١ ـ التحول إلى طريقة الوارد أخيرا صادر أولاً بدلا من أي طريقة أخرى لتسعير المخزون السلعي.

٢ ـ التغيير في طريقة المحاسبة عن عمليات البترول والغاز الطبيعي.

٣ ـ التغيير في طريقة المحاسبة عن الفوائد المتعلقة بالانشاءات.

٤ ـ التغيير في طريقة المحاسبة عن الايجارات ـ ايرادية ورأسمالية.

٥ ـ التغيير في طريقة احتساب الاستهلاك للأصول الثابتة الملموسة وغير الملموسة.

والقاعدة العامة هي أن يحتسب الأثر المتراكم لاستخدام الطريقة الجديدة على القوائم المالية في بداية الفترة ويتم الافصاح عن هذه التسوية في قائمة الدخل عن الفترة الحالية في قسم مستقل من هذه القائمة يقع بين العناصر العادية وبين رقم الدخل الصافي. إذ أن الأثر المتراكم للتغيير في المبادىء المحاسبية لا يعتبر من العناصر غير العادية، كما أن هذا الأثر يجب بيانه صافياً من أثر الضريبة (إن وجدت)(١). ولا يترتب على اجراء هذا النوع من التغييرات المحاسبية أي تعديل للقوائم المالية للسنوات السابقة.

ويجدر التنبيه هنا إلى أنه اذا تم التحول من طريقة غير متعارف عليها إلى طريقة متعارف عليها فإن ذلك يعتبر تصحيحاً خطأ وليس تغييراً في المبادىء المحاسبية.

أما فيما يتعلق بالتغيرات في السياسات المحاسبية ذات الأثر الرجعي فهي تتطلب اعادة اعداد القوائم المالية للسنوات السابقة، وهناك حالات خمسة رئيسية تستوجب مثل هذا الافصاح بأثر رجعي:

١ ـ التغيير من الوارد أخيرا صادر أولا إلى أي طريقة أخرى.

٢ ـ التغيير من أو إلى طريقة التكلفة الكلية للمحاسبة في الشركات التي تقوم بنشاط استخراجي.

---

(1) Accounting principles board, opinion No 20, Accounting Changes, New York, AICPA, July 1971.

٣ ـ التغير من أو إلى طريقة العقود المكتملة للمحاسبة من عقود الانشاءات طويلة الأجل.

٤ ـ التغير إلى معيار محاسبي جديدة ينص على المعالجة بأثر رجعي.

٥ ـ التغير في أي من الطرق المحاسبية لاعداد التقارير المالية للشركات التي تقدم اسهماً في سوق الأوراق المالية لأول مرة أو الشركات التي تنوي الاندماج مع شركات أخرى.

ويختلف التغير في التقديرات المحاسبية عن التغير في السياسات المحاسبية في أن الأول لا ينعكس أثره على السنوات السابقة وبالتالي يتطلب الأمر بيان أثره على الفترة الحالية التي حدث فيها التغير والفترات التالية لها. ويحدث التغير في التقديرات المحاسبية نتيجة الحصول على معلومات جديدة أو نتيجة لاكتساب الخبرة مع مرور الوقت ومثال ذلك التغير في تقديرات العمر الانتاجي للأصول الثابتة أو في قيمتها التخريدية. ولذلك لا تعتبر التغيرات في التقديرات المحاسبية أخطاءا أو تصحيحا لأخطاء وفي ذلك ما يفسر لنا أنها يجب الا تؤثر على التقارير المنشورة في سنوات سابقة وانما يتعين الاكتفاء باستخدام التقديرات المعدلة لأغراض الافصاح في الفترة التي يتم فيها التغير وفي الفترات التي تليها.

ومما هو جدير بالذكر أن الافصاح عن أثر التغيرات المحاسبية على النحو السابق يضع قيوداً فعالة على رغبة الادارة في احداث مثل هذه التغيرات دون أن يكون لذلك مبرراً منطقياً. فمن المعروف أن الإدارة قد تلجأ إلى مثل هذه التغيرات لمجرد تحسين الصورة المالية التي تبدو عليها المنشأة في ظل المبادىء المحاسبية الجديدة وهو ما يعرف بـ Big Bath[1].

وعلى ذلك فإن أي تغيرات محاسبية نتيجة لاكتشاف أخطاء وقعت في الفترات السابقة يجب معالجتها دائماً بأثر رجعي اذ أنه لا يجوز أن تترك الأخطاء في القوائم المالية السابقة دون تصحيح. وعموماً تصحيح الأخطاء لا يعتبر تغيراً محاسبياً وانما هو نتيجة لوقوع أخطاء حسابية أو أخطاء في تطبيق المبادىء المحاسبية أو نتيجة لتجاهل حقائق معينة كانت موجودة في تاريخ اعداد القوائم المالية أو التحول من طريقة غير متعارف عليها إلى طريقة أخرى متعارف عليها. وبصفة عامة إذا كان هناك تصحيح خطأ معين في القوائم المالية عن مدة مالية سابقة

---

(1) Philip E. Meyer, Applied Accounting Theory, A Financial Reporting Perspective, Richard D. Irwin, Inc., Homewood, Illinois, 19[illegible] P. 379.

فإنه يتعين الافصاح عن ذلك ضمن الايضاحات المرفقة بالقوائم المالية الخاصة بالفترة التي تم فيها التصحيح وذلك على النحو التالي :

١ ـ وصف الخطأ.

٢ ـ اثر تصحيح الخطأ على القوائم المالية للفترة الجارية وللفترات المالية السابقة.

٣ ـ أن القوائم المالية للفترات السابقة قد تم تعديلها.

٤ ـ ويعتبر التغيير في الوحدة المحاسبية أحد أنواع التغييرات التي تستلزم اعادة تصوير القوائم المالية بأثر رجعي بحيث يغطي كافة السنوات السابقة كما لو كان هذا التغيير قد حدث منذ بداية نشاط الوحدة. فقد تؤدي بعض الأحداث، مثل اندماج شركتين أو أكثر، الى اعداد قوائم مالية هي في حقيقة الأمر قوائم مالية لوحدة محاسبية مختلفة تماماً. ويلاحظ هنا أن التغيير في تكوين الوحدة المحاسبية بالنسبة للفترات المالية السابقة لا ينعكس في الدفاتر والسجلات المحاسبية وإنما يكتفي فقط بعرضه في القوائم المالية المنشورة وذلك لأغراض المقارنة من قبل مستخدمي التقارير المالية.

٥ ـ والافصاح عن المكاسب والخسائر المحتملة في الايضاحات المرفقة بالقوائم المالية يكون في الأحوال التالية :

(أ) اذا كان من المتوقع أن حدثاً مقبلاً سوف يؤكد ذلك غير أنه لا يمكن تقدير القيمة تقديراً معقولاً.

(ب) اذا كان هناك امكانية وقوع الخسارة بعيدة الاحتمال طالما أن المنشأة قدمت ضمانات من أي نوع لتغطيتها.

٦ ـ كذلك يجب الافصاح عن الارتباطات المالية الكبيرة القيمة أو الغير عادية وذلك في الايضاحات المرفقة بالقوائم المالية. وهنا يلزم الافصاح عن المعلومات الآتية : (وصف الارتباط، شروط الارتباط، قيمة الارتباط).

٧ ـ وأخيراً يجب الافصاح عن الأحداث التي تقع بين تاريخ القوائم المالية وتاريخ اصدار تلك القوائم وذلك في شكل ايضاحات ودون اجراء أي تعديلات في تلك القوائم المالية طالما أن هذه الأحداث اللاحقة لم تكن مرتبطة بالأوضاع التي كانت قائمة في تاريخ اعداد القوائم

المالية. والأحداث اللاحقة التي يلزم الافصاح عنها هي تلك الأحداث التي يترتب عليها تغيرات هامة في أصول وخصوم الفترات التالية أو التي يتوقع أن تؤثر بصورة جوهرية على عمليات الوحدة المحاسبية مستقبلاً. ويجب أن يشمل هذا الافصاح وصف لطبيعة هذه الأحداث وتقدير الأثر المالي المتوقع كلما كان ذلك عمليا أو الإشارة إلى أنه قد تعذر الوصول إلى هذا التقدير.

الافصاح التثقيفي:

يعكس الاتجاه المعاصر للافصاح المحاسبي اتجاها نحو ما يعرف بالافصاح الاعلامي أو التثقيفي Informative disclosure. ولقد ظهر هذا الاتجاه نتيجة ازدياد أهمية الملاءمة باعتبارها أحد الخصائص الرئيسية للمعلومات المحاسبية. ونتيجة لهذه الخاصية كان التحول نحو المطالبة بالافصاح عن المعلومات الملائمة لأغراض اتخاذ القرارات ومن أمثلة ذلك المعلومات الخاصة بأثر تغيرات مستويات الأسعار واعداد التقارير المرحلية Interim reporting والافصاح عن التنبؤات المالية Financial forecast والفصل بين العناصر العادية وغير العادية في القوائم المالية، والتقارير القطاعية Segmental reporting على أساس خطوط الانتاج وعلى أساس المناطق الجغرافية Geographical area، Production - Line والافصاح عن مكونات الأصول الثابتة والمخزون السلعي، الافصاح عن الانفاق الرأسمالي الحالي والمخطط ومصادر تمويله وربحية السهم الواحد، مكاسب وخسائر العمليات الأجنبية، الطرق المحاسبية المستخدمة في ترجمة العملات الأجنبية، التطور التاريخي للأمور المالية، خطط الادارة وأهدافها في المستقبل، سياسات الادارة المتبعة فيما يتعلق بتوزيع الأرباح، الهيكل التمويلي للمنشأة .. الخ.

ولاشك أن التوسع في نطاق الافصاح على هذا النحو من شأنه الحد من أهمية اللجوء إلى المصادر الداخلية للحصول على معلومات إضافية Inside information بالطرق الغير رسمية والتي يترتب عليها تحقيق مكاسب لبعض الفئات على حساب الفئات الأخرى.

-One of the major goals.. is to insure that any corporate insider (Broadly defined as any corprate officer, director, or 10 - percent or - more shareholder) does not acheive an

advatage in the purchase or sale of securities because of a relationship with the corporation»[1].

فنطاق الافصاح لم يعد قاصراً على مجرد اخلاء مسئولية الإدارة طبقاً للمفهوم التقليدي للرقابة Stewardship، وإنما أصبح يتضمن أيضاً المعلومات التي تحتاج إلى درجة أكبر من الدراية والخبرة في استخدامها وخصوصاً تلك التي يحتاجها المحللين الماليين ووسطاء الاستثمار. الهدف الأساسي هو توفير المعلومات التي تحقق التوازن في سوق الأوراق المالية وما يترتب على ذلك من عدالة توزيع العوائد ودرجات المخاطرة من الاستثمارات البديلة. وأخيراً يلاحظ أنه طبقاً لهذا المفهوم الجديد للافصاح المحاسبي لم يعد التركيز على المعلومات التي تتمتع بدرجة عالية من الموضوعية والتي تتناسب مع المستثمر العادي ذو الخبرة المحدودة في أمور التحليل المالي وإنما يتسع نطاق الافصاح ليشمل أيضاً أي معلومات ملائمة والتي قد تتصف بدرجة كبيرة نسبياً من التقدير والاجتهاد الشخصي «Soft data».

بقيت نقطة أخيرة تتعلق بمبدأ الافصاح وهي الخاصة بتحديد القدر الملائم من المعلومات الذي يتعين الافصاح عنه. هذه النقطة تتعلق بصفة الافصاح وهل هو افصاح كامل Full disclosure أو افصاح كاف Adequate disclosure أو افصاح عادل Fair disclosure.

ويشير الافصاح الكافي إلى الحد الأدنى الواجب اشهاره من المعلومات أما الافصاح العادل فيهتم بالرعاية المتوازنة لاحتياجات جميع الأطراف المعنية. أما الافصاح الكامل فيشير إلى مدى شمولية التقارير المالية وأهمية تغطيتها لأي معلومات ذات أثر محسوس على القارىء. والحقيقة أنه ليس هناك تعارض جوهري بين المفاهيم الثلاثة الخاصة بنطاق الافصاح. فالافصاح الكافي لابد وأن يكون عادلاً وشاملاً[1]. وشمولية الافصاح ليس معناه عرض كافة التفاصيل دون تمييز وذلك لسببين رئيسيين:

١ ـ تزايد أعباء التطبيق، إذ أن إنتاج المعلومات لا يتم بدون تحمل تكلفة سواء على مستوى الوحدة الاقتصادية أو على مستوى المجتمع.

---

(1) Richard G. Schroeder, Levis D. Mc Cullers and Myrtle Clark, Accounting Theory, Text and Readings, John wiley and sons, New York, 1987, P. 689.

(1) Hendriksen, Accounting Theory, op. cit., 1982 P. 689.

٣ ـ القدرة على الاستيعاب إذ أنه حتى ولو كان إنتاج المعلومات المحاسبية يتم دون تكلفة - وهذا افتراض خاطىء - فإن كثرة التفاصيل غير المهمة سوف يبعد مستخدم القوائم المالية عن إدراك جوهر الأمور الهامة. وعلى ذلك نجد أن مفهوم الأهمية النسبية من المفاهيم المحاسبية الهامة. والتي يعتمد عليها المحاسب في تفسير وتطبيق نطاق الافصاح الشامل.

وكما سبق أن ذكرنا يعتبر البند مهما إذا ما ترتب على حذفه أو عدم تقديم ايضاحات عنه أو عرضه بصورة غير سليمة تأثيراً سلبياً على فاعلية القوائم المالية. ولتحديد الأهمية النسبية لبند معين بغرض تحديد ضرورة عرضه في القوائم المالية أو في الإيضاحات المكملة لهذه القوائم فإن ذلك يتطلب تقديراً لاعتبارات كمية وأخرى نوعية.

والاعتبارات الكمية تتعلق بقيمة البند سواء على أساس مطلق أو قيمته النسبية لبند آخر أو لمجموعة معينة ينتمي إليها. فمثلاً يعتبر البند ذو اهمية نسبية إذا كانت قيمته تعادل أو تزيد عن ١٠٪ من قيمة الأساس الملائم[٢]. فعند تحديد الأهمية النسبية لأحد بنود قائمة الدخل تقارن قيمة هذا البند بقيمة صافي الدخل للسنة الجارية أو بمتوسط الدخل للسنوات الخمس الماضية. وإذا أردنا تحديد الأهمية النسبية لأحد بنود المركز المالي يقارن هذا البند بقيمة صافي الأصول أو إجمالي المجموعة التي يقع فيها هذا البند (جملة الأصول المتداولة مثلا). وبصفة عامة يجب ملاحظة أن مثل هذه الارشادات على الرغم من أنها اجتهادية إلا أن تطبيقها يساعد كثيراً على التقليل من الاختلافات الكبيرة في الاجتهادات التي تتعلق بتقدير الأهمية النسبية.

أما عن الاعتبارات النوعية فتشير إلى صفة البند ذاته حيث هناك بعض البنود يتعين الافصاح عنها حتى ولو كانت قيمتها النسبية ضئيلة كما في حالة المخالفات القانونية مثلاً. وبصفة عامة يمكن القول أن من وجهة نظر مستخدمي القوائم المالية نجد أن الاعتبارات النوعية هي العامل الحاسم في ظروف كثيرة وذلك نظراً لعدم إمكان وضع معايير عملية

(2) L.A. Bernstein, «The concept of materiality», The Accounting Review, January, 1967, P. 93.

Operational لتطبيق الأهمية النسبية بما يتناسب مع احتياجات مستخدمي القوائم المالية[1].

وهكذا نجد أن الأهمية النسبية لا تتحدد فقط بقيمة البند وإنما هناك اعتبارات أخرى أهمها ما يلي[2]:

(أ) طبيعة البند: مثلاً:

- ما إذا كان البند يدخل في تحديد صافي الدخل.
- ما إذا كان البند من البنود غير العادية.
- ما إذا كان البند من البنود الاحتمالية.
- ما إذا كان البند مرتبط بالأوضاع والقرارات القائمة.
- ما إذا كان البند فرضته القوانين أو التنظيمات المهنية.

(ب) قيمة البند:

- بالنسبة للقوائم المالية في مجموعها.
- بالنسبة للمجموعة التي ينتمي لها هذا البند.
- بالنسبة لبنود أخرى متصلة به.
- بالنسبة للقيمة في الفترات السابقة.
- بالنسبة للقيمة المتوقعة في فترات مقبلة.

---

(1) Melvin O. Comer and David W. Collins, «Toward establishing user - oriented materiality standards», Journal of Accounting, December 1974, PP. 171 - 174

(2) Accountants International Study Group, Materiality in Accounting, 1974, P. 30

الباب الثالث

اتجاهات تطوير النموذج المحاسبي

نتناول في هذا الباب اتجاهات البحث التي تهدف إلى تطوير الأساس الفكري للنموذج المحاسبي المعاصر. وفي سبيل تحقيق ذلك نتعرض أولاً لأهم مناهج الفكر المحاسبي ثم ننتقل بعد ذلك إلى محاولات تطوير القياسات المحاسبية للدخل والقيمة وأخيراً نعرض لمشكلة تغيرات الأسعار والنماذج المحاسبية المقترحة لمواجهة هذه المشكلة. وبناء عليه سوف ينقسم هذا الباب إلى الفصول التالية :-

الفصل الخامس: أهم مناهج الفكر المحاسبي.

الفصل السادس: المحاسبة عن الدخل والقيمة.

الفصل السابع: المحاسبة عن التغيرات في الأسعار.

الفصل الخامس

أهم مناهج الفكر المحاسبي

يمكن تحديد أهم مناهج الفكر المحاسبي فيما يلي :-

١ ــ منهج القيم الاقتصادية والاجتماعية.

٢ ــ منهج اتخاذ القرارات.

٣ ــ منهج دراسة السوق.

٤ ــ منهج الدراسات الوضعية.

٥ ــ منهج التوسع في الافصاح.

٦ ــ منهج اقتصاديات المعلومات.

وفيما يلي دراسة لكل منهج من هذه المناهج على حدة.

المبحث الأول
منهج القيم الاقتصادية والاجتماعية

ذكرنا فيما سبق أن البحوث القياسية Normative Research في المجال المحاسبي يتم تأسيسها على مدخل أو أكثر من المداخل التالية :

١ ــ مجموعة من القيم الأخلاقية وهي ما يعرف بالمدخل الأخلاقي لبناء نظرية المحاسبة.

٢ ــ مجموعة من المفاهيم والأهداف التي ترتبط بالرفاهية الاجتماعية وهي ما يعرف بالمدخل الاجتماعي.

٣ ــ مجموعة من المفاهيم التي تأخذ وجهة نظر الاقتصاد القومي في مجموعة وهي ما يعرف بالمدخل الاقتصادي. وينبع منها ما يعرف بالمحاسبة القومية (الكلية).

المداخل المختلفة لدراسة القيم :

فيما يلي دراسة تفصيلية لكل مدخل من هذه المداخل الثلاثة وذلك بهدف بيان دور وأهمية كل منها في بناء نظرية المحاسبة .

١ ـ المدخل الأخلاقي :

يعتمد المدخل الأخلاقي على بعض القيم الأخلاقية Ethical Values التي تعتبر صادقة في حد ذاتها وأنه لا يمكن اثبات عدم صحتها كما يصعب رفضها كقيمة اجتماعية . وتدور هذه القيم الأخلاقية حول مفاهيم العدالة والمساواة والصدق والحق والحياد وعدم التحيز . . وما إلى ذلك من المفاهيم المتصلة بالنواحي الأخلاقية .

والمرجع التقليدي للمدخل الأخلاقي في المحاسبة نجده في كتابات سكوت ١٩٤١م حيث استخدم ثلاثة مفاهيم رئيسية هي الحق Justice والصدق Truth والعدالة Fairness[1] .

وتعتمد نظريته على الأفكار الآتية :ـ

(أ) يجب أن تحقق القواعد المحاسبية معاملة متوازنة Equitable لكافة الأطراف المعنية .

(ب) يجب أن توفر التقارير المحاسبية عرضاً حقيقياً true ودقيقاً accurate وبدون أي تضليل misrepresentation للظواهر والأحداث المختلفة .

(جـ) يجب أن تكون البيانات المحاسبية عادلة Fair وغير منحازة unbiased وموضوعية impartial .

(د) يجب أن تخضع المبادىء المحاسبية لعملية إعادة نظر حتى تكون متسقة مع الظروف المتغيرة .

(هـ) يجب أن تطبق المبادىء المحاسبية بصورة متسقة Consistent بقدر الإمكان .

ولا شك أن هذه النظرية تعتبر نظرة معيارية أو قياسية لما يجب أن يكون عليه الجانب العلمي والجانب التطبيقي في المحاسبة .

(1) D. R. Scott, «The Basis for Accounting Principles», The Accounting Review, Dec. 1941 pp. 341 - 349.

وحقيقة الأمر أنه يصعب اعطاء تعريف محدد لكل من المفاهيم الأخلاقية المذكورة أعلاه إذ أن العدالة والحق كليهما تمثل قيم متداخلة ولذلك جرت العادة في الفكر المحاسبي على اعطاء مصطلح العدالة ليعبر عن التعريفات السابقة. وبناء على ذلك فإن المدخل الأخلاقي يتطلب تحقيق العدالة في[1]

١ ـ تحديد المبادىء المحاسبية.

٢ ـ العرض والافصاح المحاسبي.

٣ ـ الممارسة والتطبيق العملي.

٤ ـ الاجتهاد والتحكيم الشخصي.

ولقد ذهب البعض إلى أبعد من ذلك باعتبار أن العدالة هي الفرض العلمي الأساسي الذي يجب أن تؤسس عليه نظرية المحاسبة[2] واعتبرها البعض الآخر أنها الهدف الرئيسي من إعداد التقارير المحاسبية[3].

وللمدخل الأخلاقي بعد آخر على جانب كبير من الأهمية. فمن المعروف أن تقرير المراجع يجب أن يحتوي على رأيه المهني فيما يتعلق بمدى عدالة العرض في القوائم المالية ـ وقد أوضحت لجنة إجراءات المراجعة إلى أن مصطلح العدالة في العرض يتكون من المقومات الآتية[4]:ـ

١ ـ الاتفاق مع المبادىء المحاسبية المتعارف عليها.

٢ ـ الافصاح الكاف.

٣ ـ الثبات (الاتساق) في تطبيق المبادىء المحاسبية.

٤ ـ القابلية للمقارنة.

---

(1) James W. Pattillo, «The Foundation of Financial Accounting», Baton Rouge: Louisiana State University press, 1965, pp. 27 - 59.

(2) Arthur Andersen & Co., **The Postulate of Accounting. What It Is, How it Is determined, How it should be used,** Chicao: Arthur Anderson & co. 1960.

(3) Paul Grady, **Inventory of Generally Accepted Accounting Principles for Business Enterprises,** Accounting Research Study No. 7, New York: AICPA, 1965, pp. 53 - 55.

(4) Committeee on auditing Procedures, Auditing Standards and Procedures, Statement on Auditing Procedures No. 33, New York, AICPA, 1963, pp. 69 - 74.

ومن الملاحظ أن الافصاح والثبات والقابلية للمقارنة تعتبر من المبادىء المحاسبية المتعارف عليها، وبذلك يكون مطلوب من المراجع أن يضمن تقريره مايلي :-

أولاً :مدى الاتفاق مع المبادىء المحاسبية المتعارف عليها.

ثانياً :مدى تطبيق معايير المراجعة المتعارف عليها.

ثالثاً :مدى عدالة العرض في القوائم المحاسبية.

مما سبق نجد أن التقارير المحاسبية يتم إعدادها طبقاً لمبادىء محاسبية مقبولة قبولاً عاماً وإجراءات المراجعة تتم أيضاً طبقاً لمعايير المراجعة المتعارف عليها إلا أنه على الرغم من ذلك فإن احتمال عدم توفر مبدأ العدالة في عرض التقارير قائم.

ويلاحظ هنا أن عدالة العرض في تقرير المراجع تشير إلى مدى الصدق والتعبير عن الحقائق والأحداث، وهو تفسير يختلف عن المعنى السابق والذي ينظر إلى العدالة على أنها المعاملة المتوازنة لجميع الأطراف المعنية. وعلى ذلك يمكن القول أن العدالة كأساس للمدخل الأخلاقي في بناء نظرية المحاسبة لها جانبين:-

١ ــ الصدق في التعبير عن وقائع النشاط الخاص بالوحدة المحاسبية.

٢ ــ المعاملة المتوازنة بين جميع الأطراف ذات المصلحة في الوحدة المحاسبية.

وترتيباً على ما سبق يمكن القول ان أساس التكلفة التاريخية لا يمثل أساساً عادلاً وذلك لأنه لا يوفر تعبيراً حقيقياً عن الأوضاع الاقتصادية للمنشأة كما أنه قد يضر بمصالح بعض الطوائف المستخدمة للتقارير المحاسبية. كذلك يمكن القول أن مفهوم الدخل الجاري يعتبر أكثر عدالة في التعبير عن نتائج الأعمال عن مفهوم الدخل الشامل من حيث أن الأخير يأخذ في الاعتبار جميع الأحداث العادية وغير العادية المتكررة وغير المتكررة في تحديد نتائج الأعمال. إلا أنه من ناحية أخرى يمكن لشخص آخر وباستخدام أساس العدالة الوصول إلى نتائج متعارضة تماماً للنتائج السابقة. والسبب في ذلك أن المفاهيم الأخلاقية بصفة عامة ينقصها التحديد القاطع وبالتالي من المتوقع أن يختلف الأشخاص في تفسيرهم لهذه المفاهيم. وهنا يكمن موضع الخطر في الاعتماد على القيم الأخلاقية وبالتالي في اتباع المدخل الأخلاقي في بناء

نظرية المحاسبة. وعليه فإن القصور الأساسي في المدخل الأخلاقي هو عدم إمكانية اخضاعه للقياس الموضوعي.

إن استخدام القيم الأخلاقية كأساس لبناء نظرية المحاسبة يعتبر مدخلاً مفيداً ومرغوباً فيه إلا أنه يتطلب تعريفات ومفاهيم عملية واضحة لهذه القيم لاستبعاد الإجراءات العاطفية وفي نفس الوقت يتعين الالتزام بالطرق العلمية في البحث والتي سبق بيانها في الفصل السابق.

٢ ـ المدخل الاجتماعي

يعتبر المدخل الاجتماعي تطبيقاً للمدخل الأخلاقي ولكن على نطاق أوسع وهو المجتمع في مجموعة ذلك لأن القيمة الأخلاقية التي يعتمد عليها المدخل الاجتماعي تتمثل في الرفاهية الاجتماعية Social Welfare. وعلى ذلك فالعدالة هنا ليست في المعاملة المتوازنة للأطراف ذات المصلحة المباشرة في الوحدة المحاسبية فقط بل تتعدى ذلك لتضمن المعاملة المتوازنة لكافة قطاعات المجتمع. وترتيباً على ذلك يتم تقييم المبادىء والقواعد المحاسبية بناء على مدى اتفاقها مع القيم الاجتماعية Social Values السائدة في المكان والزمان. فبدراسة المتغيرات الاقتصادية والاجتماعية Social economic environment يمكن استخلاص مجموعة من القيم الاجتماعية التي يتعين الاهتداء بها في بناء النظرية. أي أننا هنا بصدد اتجاه قياسي (معياري) على أوسع نطاق سواء في تحديد الأهداف المحاسبية أو المبادىء أو الممارسات العملية.

ويظهر أثر القيم الاجتماعية بصفة خاصة في مرحلة تحديد الأهداف المحاسبية. فمن المعروف أن أصحاب المصالح في التقارير المحاسبية جهات متنوعة وغالباً ما تتعارض هذه المصالح وبالتالي فإن حسم هذا النوع من الخلاف يمكن أن يتم بالرجوع إلى القيم الاجتماعية السائدة. إن تحديد الأهداف المحاسبية يتطلب الإجابة عن الأسئلة الآتية:ـ

١ ـ من هم مستخدمي البيانات المحاسبية؟

٢ ـ ما هي طبيعة احتياجات مستخدمي المعلومات المحاسبية؟

٣ ـ كيف يمكن تلبية هذه الاحتياجات بطريقة تؤثر على سلوكهم في الاتجاه المرغوب فيه؟

٤ ــ كيف يمكن حسم الخلاف والتعارض المحتمل فيما يتعلق بهذه الاحتياجات المتنوعة؟

لا شك أن الإجابة على هذه الأسئلة يتطلب الاسترشاد بالقيم الاجتماعية السائدة في الزمان والمكان.

والمثال التقليدي الذي يوضح أثر القيم الاجتماعية على أهداف المحاسبة هو وجهة نظر الاستاذان باتون وليتلتون فيما يتعلق بالمسئولية الاجتماعية للوحدة المحاسبية[١].

فطبقاً لوجهة النظر هذه تعتبر الوحدة المحاسبية تنظيماً اجتماعياً عليه مسئولية مراعاة النفع العام في توجيه الاستثمارات. أي أن مسئولية المحاسب تتركز أساساً في الكشف عن مدى نجاح الادارة في تحقيق أكبر عائد اجتماعي ممكن من استثمار الأموال الموكلة إليها. وعليه فإن تقييم الأداء المحاسبي يجب أن يخرج من نطاق السوق وما يتطلبه من مؤشرات محدودة النفع مثل الربح ومعدل العائد على الاستثمار.

وفي كتابه عن نظرية الدخل أوضح الأستاذ بدفورد أن مفهوم الدخل الذي يجب على المحاسب الأخذ به هو ذلك المفهوم الذي يحقق توجيهاً للمستثمرين صوب الأهداف الاجتماعية. وعلى ذلك فإن الاختيار بين المبادىء المحاسبية يجب أن يكون على أساس مدى اتفاق مقاييس الدخل الناتجة مع هدف الرفاهية الاجتماعية[٢].

وترتيباً على ما سبق فإن أول خطوة في بناء نظرية للمحاسبة هي تحديد الأهداف بناء على دراسة وتحليل للقيم الاجتماعية والاقتصادية التي تمثل البيئة المحيطة بالوحدة المحاسبية.

وقد أثر المدخل الاجتماعي كثيراً على جوانب متعددة من الفكر المحاسبي ومن أمثلة ذلك التأثير نجد:

(أ) الحاجة إلى التوسع في الافصاح بما يكفل التقرير عن القيمة المضافة وليس مجرد الرغبة ومعدلات الاستثمار.

---

(1) William A. Paton A.C. Littleton, An Introduction to Corporate Accounting Standards, American Accounting Association, 1940, pp 2 - 3.

(2) Norton M. Bedford, Income Determination Theory: An Accounting Framework, Addison - Wesley Publishing Company 1965, Ch - 2 and pp. 20 - 23, 50 - 56.

(ب) التوسع في الافصاح بما يكفل بيان التكلفة والعائد من وجهة نظر المجتمع وليس فقط من وجهة نظر الوحدة المحاسبية.

(جـ) التوسع في الافصاح لخدمة الطوائف غير التقليدية من المعلومات مثل احتياجات نقابات العمال وغيرها من الجهات التي تعني بنشاط الوحدة.

(د) التوسع في الافصاح لاظهار أكبر قدر ممكن من الأصول الغير الملموسة.

ومثال على ذلك ظهور اتجاه ينادي باعتبار العاملين موارد بشرية Human resourses وضرورة بيان ذلك في قائمة المركز المالي.

مثل هذه التطورات وغيرها سوف تكون مجال اهتمامنا عند تناول نموذج المحاسبة الاجتماعية وذلك في الفصل الأخير من هذا الكتاب إلا أنه يجدر بنا هنا أن نشير إلى أن هناك صعوبات كثيرة في المدخل الاجتماعي لنظرية المحاسبة. ولعل أهم هذه الصعوبات هو تحديد مفاهيم عملية محددة للقيم الاجتماعية مع تحديد أولويات هذه القيم. وبصفة خاصة مطلوب من المحاسبة التعرض للنقاط التالية:

١ ـ حصر القيم الاجتماعية السائدة فعلا والقيم التي يجب أن تكون.

٢ ـ تحديد القيم التي تصلح كأساس لتحديد أهداف المحاسبة وفي تقييم المبادىء والممارسات المحاسبية.

٣ ـ تحديد الأولوية والأوزان لكل من هذه القيم.

ولعل أقل ما يمكن أن يقال على هذه النقاط المثارة أنها تعتبر تحدياً حقيقياً لقدرة المحاسبين على البحث العلمي وبالتالي تكوين اطار فكري على أساس قياسي أو معياري.

٣ ـ المدخل الإقتصادي

طبقاً هذا المدخل ينظر إلى الوحدة المحاسبة على أنها جزء من كل وليست وحدة نشاط قائمة بذاتها. بعبارة أخرى تعتبر التقارير المحاسبية على مستوى الوحدة الاقتصادية مجرد خطوة على الطريق نحو تجميع التقارير لكافة الوحدات وصولاً إلى معلومات عن الاقتصاد القومي في مجموعة. فالهدف هنا يختلف عنه في المدخل الاخلاقي أو المدخل الاجتماعي. فبينما يعتمد

المدخل الأخلاقي على عدالة اعداد القوائم المحاسبية نجد أن المدخل الاجتماعي يركز على فكرة الرفاهية الاجتماعية فإننا نجد أن المدخل الاقتصادي يأخذ بمفهوم الرفاهية الاقتصادية. وعلى ذلك فإن تقييم المبادىء والقواعد المحاسبية يتم على أساس مدى تأثيرها في الاتجاه المرغوب فيه من وجهة نظر الاقتصاد القومي ككل.

والمثال الحي على ذلك نجده في تقييم المخزون حيث نجد أن الاختيار بين البدائل المحاسبية يتم على أساس تأثيرها على الأهداف الاقتصادية القومية. فمثلاً في حالة الوارد أخيراً يصرف أولاً تعتبر أسلوباً محاسبياً مرغوباً فيه كأساس للتقييم، حيث أنها سوف تؤدي إلى تخفيض الربحية المقرر عنها في حسابات النتيجة الأمر الذي قد يحد من سرعة عمل العوامل التضخمية وبالتالي عودة التوازن إلى الاقتصاد القومي.

مثال آخر نجده في أفضلية القواعد المحاسبية التي تؤدي إلى تمهيد الدخل Income Smoothing بمعنى تجنب التذبذب في مستويات الربحية بشكل صارخ لأن ذلك سوف يؤثر سلبياً على معدلات النمو في الاقتصاد القومي. وبالتالي فإن استخدام الاحتياطيات وسياسات حساب الاستهلاك المرنة بغرض تمهيد الدخل قد يعتبر ممارسات مرغوب فيها من وجهة نظر المدخل الاقتصادي، إذ أنها سوف تخدم السياسة الاقتصادية للدولة في مجموعها.

وبصفة عامة فطبقاً للمدخل الاقتصادي يتم بناء النظرية المحاسبية على أساس اعتبارات تتعلق بالآثار الاقتصادية Economic Consequences ومدى تعبيرها عن الواقع الاقتصادي Economic Reality[1] فمثلاً يمكن اختبار الفروض التي تبنى عليها نظرية المحاسبة بما يتفق مع المدخل الاقتصادي وذلك على النحو التالي:

(أ) المنشأة هي وحدة النشاط الرئيسية في الاقتصاد القومي.

(ب) تحقق المنشأة أهدافها عن طريق التنسيق بين نشاطها وبين نشاط كافة الوحدات الأخرى بما يتفق مع الأهداف الاقتصادية العامة.

(جـ) إن المصلحة العامة يمكن تحقيقها على أحسن وجه اذا تم الربط بين المحاسبة المالية وبين الأهداف الاقتصادية القومية.

---

(1) A.S. Zeff, «The Rise of Economic Consequences», The Journal of Accounting. Research Dec 1978, pp 56 - 63

ولا شك أن النظرية المحاسبية التي تعتمد على مثل هـذه الفروض سـوف تكون محققـة لأهداف الرفاهية الاقتصادية التي تتفق مع المدخل الاقتصادي[1].

والأخذ بالمدخل الاقتصادي في الفكر المحاسبي هو المسئول عن ظهور ما يعرف حالياً بالمحاسبة القومية Social Accounting والتي تهتم بدراسة الأثار الاقتصادية لأوجه النشاط المختلفة وربط هذه الأثار بالاقتصاد القومي. فعند اعداد الحسابات على مستوى الوحدة الاقتصادية لا يمكن النظر إلى هذه الوحدة على أنها شخصية معنوية مستقلة وإنما يتعين تحليل نشاطها محاسبياً باعتبارها جزء من كل بمعنى أنها تنتمي إلى وحدة محاسبية أعم وأشمل هي الاقتصاد القومي في مجموعة. وازاء هذا الاختلاف في وجهة النظر للوحدة المحاسبية لنا أن نتوقع اختلافات جوهرية من حيث:

١ ـ المفاهيم المحاسبية المستخدمة والمتغيرات الواجب قياسها.
٢ ـ أسلوب القياس والتبويب والعرض للمعلومات المحاسبية.
٣ ـ الاجراءات الواجب اتباعها عند تطبيق المنهج المحاسبي[2].

ولقد نتج عن المدخل الاقتصادي ظهور فروع متعددة للدراسات المحاسبية الكلية أهمها:

١ ـ حسابات الدخل والناتج القومي . National Income Accounts
٢ ـ الميزانية القومية . National Balance Sheet
٣ ـ حسابات المستخدم / المنتج . Input / Output Accounts
٤ ـ حسابات التدفق المالي . Fund Flow Accounts
٥ ـ الموازنات التخطيطية القومية . National Budget

وهكذا نجد أن المدخل الاقتصادي قد ساهم في اثراء الفكر المحاسبي بشكل ملحوظ كما أنه أدى إلى نشوء مستويين للدراسة المحاسبية:

---

(1) Gerhard G. Mueller, International Accounting, New York, The Macmillan Company, 1967, p. 12.
(٢) د. عباس الشيرازي، المحاسبة القومية، دار النهضة العربية، القاهرة ١٩٨٩.

(أ) محاسبة جزئية Micro Accounting.

(ب) محاسبة كلية Macro Accounting.

ويبقى أن نرى محاولات علمية تجاه الربط بين هذين المستويين في اطار فكري موحد يحقق لنا نظرية عامة للمحاسبة Gloubal Accounting Theory.

المحاسبة الاجتماعية: لعل من أهم النتائج التي أسفر عنها منهج دراسة القيم هو ظهور ما يعرف حالياً بالمحاسبة عن المسئولية الاجتماعية Social Responsibility Accounting وهنا يلاحظ أن مفهوم المسئولية الاجتماعية للوحدة المحاسبية قد أخذ ثلاثة إتجاهات رئيسية:

أولاً: الاتجاه الأول: وهو الاتجاه التقليدي حيث تتحدد مسئولية المنشأة في توجيه الموارد المتاحة بشكل يحقق زيادة الأرباح مع الالتزام بمراعاة القواعد والقيم السائدة في المجتمع Rules of the game.

«.. There is one and only one social responsibility of business - to use its resourses and engage in activities designed to increase its profit, as long as it stays within the rules of the game, which is to say, engages in open and free competition, without deception or fraud...»[1].

ثانياً: الاتجاه الثاني: طبقاً لهذا الاتجاه تتحمل ادارة المنشأة نوعين من المسؤولية:[2].

١ ـ مسئولية إجتماعية، هي المساهمة في تحقيق الرفاهية الاجتماعية.

٢ ـ مسئولية خاصة، هي تحقيق الربح لأصحاب المنشأة.

وعليه فإن الأداء الاجتماعي يعتبر بمثابة قيد على هدف تعظيم الربح. أي أن المسئولية الاجتماعية هنا هي نوع من التكيف السلبي مع احتياجات البيئة باعتبار ذلك عامل متحكم في الربحية في المدى الطويل. وتتمثل المسئولية طبقاً لهذا المفهوم في القيام بأنشطة الزامية لمراعاة تأثير نشاط المنشأة على المجتمع واشباع بعض الحاجات الاجتماعية التي تستلزمها القوانين أو السياسات العامة أو الأعراف الاجتماعية السائدة.

---

(1) Milton Friedman, Capitalism and Freedom, University of chicaga Press, 1962.

(2) R S. Chen, «Social and Financial Stewardship», The Accounting Review, July, 1975, PP 540 - 41.

ثالثاً: الاتجاه الثالث: طبقاً لهذا الاتجاه ينظر إلى المنشأة على أنها نظام اجتماعي فرعي داخل نظام اجتماعي أكبر وأنه يجب على إدارة المنشأة أن تحافظ على التوازن مع هذا النظام الأكبر وذلك تحقيقاً لأغراض البقاء والنمو. أي أن المصلحة الذاتية المستنيرة للمنشأة تحتم على المنشأة أن تنهض بصورة ايجابية بالرفاهية العامة للمجتمع. وبالتالي فإنه بدلاً من تعظيم الربح بصفة عامة يجب أن تسعى إدارة المنشأة إلى تحقيق مستوى مرضي Satisfactory يتمشى مع تحقيق مدى Range معين من الأهداف الاجتماعية. فالربح هنا ليس هدفاً في حد ذاته كما أن المسئولية الاجتماعية ليست مجرد قيد على النشاط الاقتصادي وانما يلزم التوفيق بين اهتمامات أصحاب المصالح Coalition of interests مثل مطالبة العاملين بأجور أفضل، مطالبة العملاء بسعر منخفض وجودة أعلى، مطالبة المساهمين بتوزيعات أعلى وتنمية رأس المال، المشاركة الايجابية في حل مشاكل المجتمع وعدم اعتبار ذلك مجرد قيد على النشاط الاقتصادي:

«...The extent to which an organization meets the needs, expectations, and demands of certain external constituencies beyond those directly linked to the company's product / markets»[1].

وتعتبر الاتجاهات الثلاثة السابقة مراحل متعاقبة لتطور مفهوم المسئولية الاجتماعية والأداء الاجتماعي للوحدة المحاسبية. وعليه يعتبر الاتجاه الأخير هو الاتجاه الغالب في الوقت الحالي. وأصبح من المتعارف عليه أن المسئولية الاجتماعية للوحدة المحاسبية تعني القيام بأنشطة إلزامية وإرادية تستهدف الحد من النتائج الخارجية السلبية لنشاطها والمساهمة أيضاً تجاه حل المشاكل الخاصة بالمجتمع. هذه الأنشطة الاجتماعية التي تفي ببعض إحتياجات المجتمع قد لا تعود على المنشأة بفائدة اقتصادية مباشرة كما أنها قد تقوم بها بصورة اختيارية وذلك تعبيراً عن إدراك الإدارة وتجاوبها مع المشكلات الاجتماعية.

(1) Arieh A. Ullman, «Date in Search of a Theory» A Critical Examination of the Relationship Among Social Performance, Social Diselosure, and Economic Performance of U.S. Firms, Academy of Management Review, 1985, P. 543.

ويلاحظ أنه ليس هناك نطاق ثابت ومحدد للأنشطة الملائمة اجتماعياً. فهذه الأنشطة وبصفة خاصة الاختيارية منها تعتمد على مدى إدراك ادارة المنشأة لمسئوليتها الاجتماعية. كما أنها قد تتغير من وقت لآخر مع تغير الظروف الاقتصادية والسياسية والاجتماعية السائدة. إلا أنه بصفة عامة يمكن القول أن مجالات المسئولية الاجتماعية للمنشآت المعاصرة تتحدد فيما يلي:

١ ـ المحافظة على جودة البيئة.

٢ ـ تحقيق أمان المنتجات.

٣ ـ المحافظة على أمان وصحة العاملين.

٤ ـ الحفاظ على الموارد الطبيعية.

ويلاحظ على هذه المجالات الأربعة أنها تهدف بصفة عامة لمقابلة ظاهرتين رئيسيتين:

١ ـ ظاهرة النتائج الخارجية السالبة لأنشطة الوحدة الاقتصادية. وتتمثل هذه النتائج في أضرار تصيب الغير دون أن يدفع تعويض عنها مثل التلوث الذي يضر بصحة السكان ويخفض من قيمة ممتلكاتهم.

٢ ـ ظاهرة قصور الموارد الحكومية عن توفير السلع والخدمات العامة ـ كماً وكيفاً ـ بما يتلاءم مع توقعات المجتمع. ومن هنا ينظر المواطنون إلى مشروعات القطاع الخاص لسد هذا القصور والمساهمة في مقابلة بعض الاحتياجات العامة.

والاتجاه نحو الاعتراف بمسئولية المنشآت عن تحسين أحوال المجتمع يثير لنا تساؤلاً عن مستوى مشاركة المحاسبين في هذا المجال. فمما لا شك فيه أنه ليس من مسئولية المحاسبين تحديد أهداف وغايات المجتمع، وإنما يمكنهم المساهمة في مجال تحديد المقاييس العملية التي تعبر عن هذه الأهداف والافصاح عن هذه المقاييس بصورة دورية كأساس لتقييم وترشيد الأداء الاجتماعي للوحدة المحاسبية. ومن ناحية أخرى نجد أن من الخطورة بمكان أن يقف المحاسب سلبياً تجاه هذه الظاهرة إذ سيترتب على ذلك إظهار المنشآت التي تتقاعس عن القيام بمسئولياتها الاجتماعية في صورة أفضل من المنشآت التي تقدم مساهمة ايجابية في تنمية المجتمع. وقد أسفرت المشاركة الايجابية من قبل المحاسبين في هذا المجال عن ظهور فرع جديد للمحاسبة يعرف حالياً بالمحاسبة الاجتماعية Social Accounting أو المحاسبة الاجتماعية

الاقتصادية Socio-Economic Accounting ونظراً لحداثة هذا الفرع الجديد من فروع الدراسة المحاسبية فإننا نواجه بتعدد في تعاريف المحاسبة الاجتماعية وعدم التحديد الواضح لإطارها الفكري. وهنا يمكننا تحديد ثلاثة إتجاهات رئيسية:

١ ـ اعتبار المحاسبة الاجتماعية امتداد لمجال المحاسبة الحالية من أجل تغطية الأداء الاجتماعي للمنشأة. ويتطلب هذا الاتجاه تطوير وتطبيق المهارات والفنون والنظم المحاسبية التقليدية من أجل إجراء التحليلات وتقديم الحلول الملائمة للظواهر والمشاكل ذات الطبيعة الاجتماعية. أي أنه طبقاً لهذا الاتجاه يتم تضمين الأداء الاجتماعي جنباً إلى جنب مع الأداء الاقتصادي في التقارير المحاسبية التقليدية.

٢ ـ اعتبار المحاسبة الاجتماعية نظرة جديدة للمحاسبة من حيث أخذها لوجهة نظر المجتمع وليس وجهة نظر الوحدة المحاسبية. وهذا يعني إعادة تعريف المحاسبة وتأسيس مفاهيم جديدة على ضوء أفكار إقتصاديات الرفاهية. أي أنه طبقاً لهذا الاتجاه ينظر للمحاسبة الحالية ـ ادارية ومالية ـ على أنها جزء من إطار أشمل هو إطار المحاسبة الاجتماعية.

٣ ـ اعتبار المحاسبة الاجتماعية أحد النظريات الفرعية لعلم المحاسبة. أي أن المحاسبة الاجتماعية طبقاً لهذا الاتجاه تعتبر فرعاً متميزاً داخل الإطار العام للمحاسبة مثلها في ذلك مثل محاسبة التكاليف والمحاسبة الادارية والمحاسبة المالية.

والحقيقة أن هذه الاتجاهات الثلاثة تعتبر إلى حد ما اتجاهات متكاملة. فهناك بعض أنشطة المسئولية الاجتماعية التي يمكن إخضاعها للمفاهيم والأدوات المحاسبية التقليدية وبصفة خاصة تلك الأنشطة الإلزامية بحكم القانون. كذلك هناك بعض الظواهر الاجتماعية التي تتطلب رؤية جديدة للمحاسبة بحيث تنحو تجاه وجهة نظر المجتمع كما في حالة الافصاح عن القيمة المضافة على مستوى الوحدة المحاسبية. وأخيراً هناك مشاكل تستلزم معالجة متميزة داخل الاطار المحاسبي الشامل وبصفة خاصة تلك المتصلة باختيار متغيرات الأداء الإجتماعي وتطوير المقاييس الملائمة والبحث عن وسائل لقياس التكلفة والعائد الإجتماعيين.

وبناء على ما سبق يمكن النظر إلى الوحدة المحاسبية على أنها عقد وكالة تحمل فيه الادارة نوعين من المسئولية:

١ ـ دور الوكيل المالي تجاه أصحاب المنشأة Stock holders .

٢ ـ دور الوكيل الإجتماعي لباقي الطوائف الأخرى ذات المصلحة Stake holders .

وهي بهذا مسئولة عن تحقيق الربح بالنسبة للوكالة الأولى وعن المساهمة في الرفاهية الاجتماعية بالنسبة للوكالة الثانية. وهكذا يمكن تعريف المحاسبة الاجتماعية ـ الاجتماعية الاقتصادية ـ على أنها مجموعة الأنشطة التي تختص بقياس وتحليل الأداء الاجتماعي لوحدة محاسبية معينة وتوصيل المعلومات اللازمة للفئات والطوائف المختصة وذلك بغرض مساعدتهم في عملية تقييم واتخاذ القرارات.

ومن هذا التعريف نجد أن أهداف المحاسبة الاجتماعية هي :

١ ـ تقييم الأداء الاجتماعي للوحدة المحاسبية وذلك عن طريق تحديد وقياس صافي المساهمة الاجتماعية للوحدة والافصاح عن ذلك بصورة شاملة وبصفة دورية .

٢ ـ ترشيد القرارات الخاصة والعامة المتعلقة بتوجيه أنشطة المسئولية الاجتماعية وتحديد النطاق الأمثل لهذه الأنشطة سواء كان ذلك من وجهة نظر الوحدة أو من وجهة نظر المجتمع .

ولا شك أن تحقيق هذه الأهداف يستلزم دراسة الآثار (النتائج) الخارجية Externalities لنشاط الوحدة المحاسبية. وينظر اقتصاديو الرفاهية إلى الآثار الخارجية باعتبارها التكاليف والعوائد الخارجية التي لا تنعكس على حسابات التكلفة والعائد الخاصة بالوحدة موضوع الدراسة. وجوهر هذه الظاهرة هو أن شخصاً ما (أ) عندما يقدم خدمة ما بمقابل إلى شخص ثان (ب) يحدث عرضاً أن يقدم خدمات إلى أو يسلب خدمات من أشخاص آخرين دون أن يتمكن من تقاضي قيمة من الأطراف المستفيدة أو الالتزام بدفع تعويض إلى الأطراف المتضررة[١].

وهكذا نجد أن الآثار الخارجية لنشاط الوحدة المحاسبية قد يتمثل في منافع اجتماعية Social Benefits أو تكاليف اجتماعية Social Costs . ويقصد بالمنافع الاجتماعية تلك المنافع

---

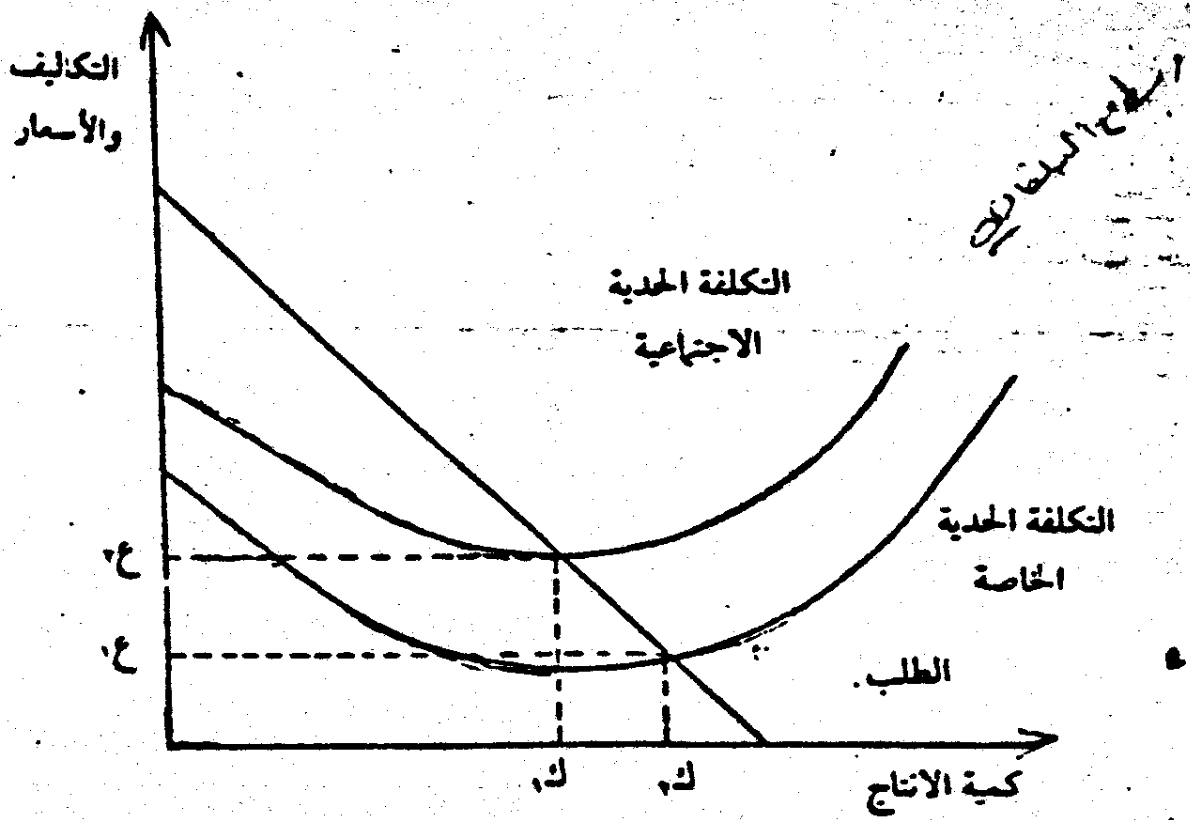
(1) A.C. Pigou, The Economics of Welfare, Macmillan & Co., Ltd., London, 1960, P.P. 134 - 5, P. 183.

التي تعود في معظمها لأطراف خارج الوحدة المحاسبية. وقياس المنافع الاجتماعية يعتبر المشكلة الجوهرية التي تواجه الافصاح الشامل عن نشاط المسئولية الاجتماعية. فمثلاً كيف يمكن تقدير قيمة نقدية للمنفعة التي يحصل عليها المجتمع من نشاط البحث والتطوير أو نتيجة لقيام الوحدة المحاسبية بمجهودات للحد من تلوث البيئة الذي ينشأ من نشاطها الخاص؟ وكيف يمكن تقدير قيمة نقدية للإضافات الجمالية والصحية الناتجة عن قيام الوحدة بتشجير وتحسين المنطقة المحيطة بها؟ لا شك أن قياس المنافع الاجتماعية يتطلب بالضرورة الإتجاه إلى طرق تحكمية تخضع للتقدير الشخصي إلى حد كبير. فأساليب القياس المحاسبي في هذا المجال لا تزال في بداية الطريق ولم تتطور بعد بالدرجة التي يمكن الاعتماد عليها في بناء نموذج متكامل للافصاح عن المعلومات الاجتماعية.

أما بالنسبة للتكاليف الاجتماعية فتنقسم إلى تكاليف مباشرة وأخرى غير مباشرة. وتتمثل التكاليف الاجتماعية المباشرة في التضحيات الاقتصادية التي تتحملها الوحدة نتيجة قيامها إجبارياً أو إختيارياً بتنفيذ بعض البرامج والأنشطة الاجتماعية والتي لا يتطلبها نشاطها الخاص. فهي أعباء لا تعود بمنفعة أو عائد مباشر للوحدة المحاسبية. أما التكاليف الاجتماعية غير المباشرة فتتمثل في قيمة ما يتحمله المجتمع من أضرار أو تضحيات نتيجة ممارسة الوحدة لنشاطها الخاص. فتلوث الهواء والمياه والعوادم والنفايات التي تترتب عن النشاط الخاص للوحدة يعد عبئاً أو تكلفة اجتماعية. كذلك نجد أن هناك موارد بيئية أو منافع وخدمات عامة يصعب أو يستحيل استبعاد أي فرد من استخدامها والتمتع بها متى تم توفيرها. مثل هذه المنافع والموارد العامة Public or common goods طالما أنه لا يمكن استبعاد أي شخص من الاستفادة منها فإنه لا يمكن إجبار المستفيد على دفع مقابل نظير ذلك. ومن هنا تنشأ خطورة أساسية وهي أنه عادة ما تقدم كل منشأة إلى زيادة مكاسبها على حساب البيئة الاجتماعية. ففي حالة الموارد البيئية نظراً لأن حقوق الملكية غير محددة بوضوح أو غير موجودة، فإنه كثيراً ما تهدم المنشآت موارد بيئية لها قيمة اجتماعية موجبة دون أن تتعرض لأي عقوبة قانونية أو مالية. والشكل التالي يوضح لنا أثر هذه الظاهرة[1].

---

(1) Paul Burrows, «The Firm and its Environment, An Economist's view», Journal of Business Policy, vol. 1 No. 3, 1971, P. 44.



ويظهر لنا هذا الشكل الأثر السيء على تخصيص الموارد والذي يحدث نتيجة عدم أخذ التكاليف الإجتماعية في الاعتبار. إن تجاهل التكاليف الإجتماعية سوف يدفع للمنشأة إلى الإنتاج عند مستوى نشاط ك٢ وهو مستوى أكبر من المستوى الأمثل ك١ الأمر الذي يمثل اهداراً للموارد الاقتصادية للمجتمع. كذلك نجد أن سعر البيع في حالة عدم أخذ التكاليف الإجتماعية سوف يتحدد عند المستوى ع١ في حين أن السعر الاجتماعي الذي يعكس كافة التضحيات التي تحملها المجتمع في سبيل توفير هذه السلعة هو ع٢. ويوضح لنا التحليل السابق أنه إذا أجبرت المنشآت على تحمل التكاليف الخارجية فإنها سوف تعمل على أساس التكلفة الحدية الإجتماعية وتختار حجم الإنتاج الأمثل اجتماعيا وهو ك١.

وهكذا نجد أن القياس الحالي للتكاليف لا يعكس لنا مدى استغلال المنشآت للبيئة المحيطة. وعليه فإن الأرباح لن تكون مقياسا صادقا لتقييم الأداء الإجتماعي ما لم تعكس الفوائد الخارجية التي استفادت بها كل منشأة والتضحيات التي حملتها للغير. وكما هو متوقع تثير لنا التكاليف الإجتماعية غير المباشرة مشاكل قياس لا تقل خطورة عن تلك المتعلقة بقياس المنافع الاجتماعية. فمثلا كيف يمكن تحديد قيمة الضرر الذي يتحمله المجتمع نتيجة

استخدام المنشأة للطرق وكافة المرافق العامة؟ ونظرا لصعوبات القياس هذه فإنه سوف يكون من الصعب تحويل هذه التضحيات من تكاليف خارجية يقع عبئها على المجتمع إلى تكاليف داخلية (خاصة) تتحملها الوحدة المتسببة في حدوثها. ولذلك يلجأ كثير من خبراء القياس إلى طرق غير مباشرة مثل تحديد تكاليف منع حدوث الأضرار أو تكاليف إعادة الوضع (التصحيح) إلى ما كان عليه كبديل للقياس المباشر.

هذا وقد أثار موضوع الإفصاح عن الآثار الخارجية جدلاً بين المحاسبين وذلك بالنسبة لمدى هذا الإفصاح وأيضا الطريقة التي يجب أن يتم بها. وبالنسبة لمدى الإفصاح فهناك شبه إجماع على أنه يجب أن تتضمن التقارير المحاسبية معلومات كافية وكاملة عن الأنشطة الإجتماعية للمنشأة. إلا أنه من ناحية أخرى ونظراً لعدم وجود معايير منظمة بهذا المجال فإن الإفصاح عن الأداء الإجتماعي للمنشأة سوف تحكمه اعتبارات عديدة، لعل من أهمها ما يلي:

١ ــ مدى ما تقوم به الوحدة من أنشطة المسئولية الإجتماعية إذا أنه من المتوقع أن يزيد الإفصاح عن الأداء الإجتماعي مع زيادة أنشطة المسئولية الإجتماعية التي تضطلع بها الوحدة[1].

٢ ــ حجم الأداء الإقتصادي: إذ أنه من المتوقع زيادة حجم الأداء الإجتماعي وبالتالي مدى الإفصاح عن هذا الأداء مع نمو الأداء الإقتصادي للوحدة المحاسبية[2].

٣ ــ حجم المنشأة: إذ أنه من المتوقع زيادة حجم الأداء الإجتماعي وبالتالي مدى الإفصاح عن هذا الأداء مع زيادة حجم المنشأة - مثلا نسبة الأصول الثابتة / المبيعات - وإلا تعرضت لمخاطر التدخل السياسي من قبل الأجهزة المسئولة.[3]

أما بالنسبة لكيفية الإفصاح عن الآثار الخارجية فقد جرى العرف في الفكر والتطبيق المحاسبي على اتباع أحد طريقتين:

---

(1) J. Wiseman, «An Evaluation of Environmental Disclosures Made in Corporate Annual Reports», Accounting, Organizations and Society, 7, 1982, pp. 53-63.

(2) P.L. Cochran and R.A. Wood, «Corporate Social Responsibility and Financial Performance», Academy of Management Journal, 27, 1984, pp 42 - 56.

(3) F. Fry and R.J. Hock, «Who claims Corporate Responsibility? The Biggest and the Worst», Business and Society Review Innovation, 18, 1976, pp. 142 - 161.

١ ـ مزج المعلومات المالية مع الإجتماعية في القوائم المالية الأساسية.

٢ ـ الإفصاح عن الأداء الإجتماعي في تقارير منفصلة عن القوائم المالية الأساسية.

وطبقاً للطريقة الأولى فإنه يتم التقرير عن المعلومات الإجتماعية جنبا إلى جنب المعلومات المالية في تقرير واحد وهو ما يحقق مبدأ تكامل النشاط الإقتصادي والإج[illegible] للوحدة المحاسبية. إلا أنه يعاب على هذه الطريقة أن القوائم المالية سوف تصبح أكثر تع[illegible] مما هي عليه الآن الأمر الذي سوف يؤثر سلبيا على مدى الإنتفاع منها في تقييم وا[illegible] القرارات.

أما بالنسبة للطريقة الثانية فأن التقارير الإجتماعية المنفصلة قد تأخذ أحد ثلاثة أش[illegible] [illegible].

١ ـ تقارير وصفية وهي تصف الأنشطة الإجتماعية التي قامت بها الوحدة دون محاولة تحد[illegible] وتحليل التكاليف والمنافع المترتبة عن هذه الأنشطة.

٢ ـ تقارير تفصح عن جانب التكاليف دون التعرض لقيمة المنافع. وتعرف هذه التقار[illegible] بتقارير المدخلات.

٣ ـ تقارير تفصح عن كل من التكاليف والمنافع الإجتماعية. وتعرف هذه التقارير بتقار[illegible] المدخلات والمخرجات.

ومن الطبيعي أن النوع الأخير يعتبر أشمل أنواع التقارير. ولقد اقترح إس[illegible] Estes نموذجا لهذا النوع من التقارير يتم فيه مقابلة المنافع الإجتماعية بالتكاليف الإجتماعية وذلك بهدف التوصل إلى صافي الفائض أو العجز الإجتماعي على مستوى الوحدة المحاسبية وقد أطلق على هذا التقرير قائمة الأثر الإجتماعي Social Impact Statement[1].

إلا أنه نظرا لصعوبة القياس المالي لمعظم عناصر المنافع الإجتماعية فإن مثل هذه التقارير [illegible] تتلاءم إلا مع الإستخدامات الداخلية. ولذلك فإن أكثر أنواع التقارير شيوعا لأغراض الإفصاح الخارجي هي تلك التي تقتصر فقط على بيان تكاليف أنشطة المسئولية الإجتماعية دون التعرض لجانب المنافع.

---

(1) Ralph Estes, Corporate Social Accounting, John Wiley & Sons Inc., 1976, pp. 91 - 107.

المبحث الثاني

منهج اتخاذ القرارات

طبقاً لمنهج اتخاذ القرارات يتم تقييم النماذج المحاسبية البديلة على أساس مدى ملاءمتها لعملية اتخاذ القرارات. وبصفة خاصة يتم تطوير الفكر المحاسبي على أساس مراعاة الجوانب الثلاثة الآتية:

١ ـ الآثار السلوكية للمعلومات المحاسبية.

٢ ـ احتياجات متخذي القرارات من المعلومات المحاسبية.

٣ ـ قدرة المعلومات المحاسبية على التنبؤ.

وفيما يلي مناقشة للجوانب الثلاث بشيء من التفصيل بهدف بيان أثرها على بناء نظرية المحاسبة.

الجوانب السلوكية في المحاسبة:

يعتبر البحث السلوكي من الاتجاهات الحديثة في الفكر المحاسبي. نظراً للانتقادات العديدة التي وجهت إلى المداخل التقليدية للبحث في المحاسبة وقد تركزت هذه الانتقادات أساسا على خلوها من أي اعتبارات سلوكية وعبر عن هذا الاتجاه الحديث مجمع المحاسبين الأمريكي بشكل واضح فيما يلي:

«To state the matter concisely, the principal purpose of accounting reports is to influence action, that is, behaviour. Additionally it can be hypothesized that the very process of accumulating information, as well as the behaviour of those who do the accounting, will affect the behaviour of others. In short by its very nature Accounting is a behavioural process[1].

فالمعلومات المحاسبية سواء من حيث الشكل أو المحتوى لها تأثير على متخذي القرارات. وهنا نجد أن متخذي القرارات يمكن أن يكونوا داخليين أو خارجيين فبالنسبة

(1) A.A.A. «Report of the committee on the behavioral science content of the Accounting Curriculum» The Accounting Review, Vo 46, 1971, P 247.

للاستخدامات الداخلية فإن المدخل السلوكي أثبت فاعلية كبيرة في مجال المحاسبة الادارية. وبصفة خاصة فيما يتعلق بمجال الموازنات التخطيطية وتحليل الانحرافات والمحاسبة عن المسئوليات[1].

وبصفة عامة يتطلب المدخل السلوكي للبحث المحاسبي معرفة أثر المعلومات على سلوك متخذي القرارات وبالتالي فإن النظرية المحاسبية التي تتبع سوف يكون لها تفسير للسلوك الانساني والتنبؤ به. ومن ناحية أخرى يهتم المدخل السلوكي بكيفية استخدام المعلومات من جانب متخذي القرارات أي العلاقة بين المعلومات باعتبارها مدخلات العملية القرارية وبين القرار نفسه باعتباره المخرجات لهذا النظام.

وبالنسبة للجانب الأول أثر المعلومات المحاسبية على سلوكيات متخذي القرارات - فهو يمثل الاتجاه النفعي للمحاسبة، ويركز على الأبعاد الآتية[2].

١ ــ مدى كفاية الافصاح.
٢ ــ فائدة (نفع) المعلومات المحاسبية.
٣ ــ الانعكاسات لدى مستخدمي البيانات المحاسبية الناتجة عن طرق الافصاح المختلفة.
٤ ــ الحكم على درجة الأهمية النسبية للمعلومات.
٥ ــ أثر البدائل المحاسبية المختلفة على عملية اتخاذ القرارات.

ولقد أثبتت الدراسات التطبيقية، أن طرق الافصاح المطبقة حالياً وكذلك درجة هذا الافصاح تعتبر كافية ومقبولة من جانب مستخدمي التقارير المحاسبية. وان الاختلافات في طرق الافصاح المتبعة في الواقع العملي هي حصيلة عوامل كثيرة مثل:

١ ــ حجم المنشأة وتنقلها في مجال النشاط الذي تعمل فيه.
٢ ــ مدى ربحية المنشآت المعدة للتقارير المحاسبية.

(1) J.G. Birnberg and R. Nath «Implications of Behavioral Science for Managerial Accounting» The Accounting Review, January 1975 pp. 81 - 98

(2) T.R. Dyckman, M. Gibbins and R.S. Swieringa «Experimental and Survey Research in Financial Accounting: A Review and Evaluation», The Impact of Accounting Research in Financial Accounting and Disclosure of Accounting practice, ed. A.R. Abdel - Khalik and T.F. Keller, Durham, N.C. Duke University Press 1978 pp. 48 - 89

٣ ـ حجم مكتب المحاسبة القائم بالمراجعة ومركزه الأدبي بين أهل المهنة[١].

أما بالنسبة لمدى فائدة (نفع) المعلومات المحاسبية فقد أظهرت الدراسات التطبيقية اجماعاً على أهمية هذه المعلومات في مجال اتخاذ القرارات إلا أنه من ناحية أخرى تؤكد لنا هذه الدراسات أن التقارير المحاسبية ليست المصدر الوحيد الذي يعتمد عليه متخذي القرارات الإدارية[٢]. وفيما يتعلق بانطباعات مستخدمي التقارير المحاسبية فقد تعرضت الأبحاث التطبيقية في هذا المجال إلى أسئلة مثل مدى التوسع في الافصاح المرغوب فيه ومدى كفاية الافصاح الحالي والأهمية التي يعطيها متخذي القرارات لبعض العناصر الرئيسية في القوائم المحاسبية[٣].

وبالنسبة لمدى الأهمية النسبية فقد تعرضت البحوث الميدانية لتحديد مدى التغير أو الاختلاف الذي ينتج عن الطرق المحاسبية البديلة والذي يمكن اعتباره ذو أهمية نسبية. وقد تبين من هذه الدراسات أن الأهمية النسبية تختلف من منشأة إلى أخرى وأنها تعتمد بصفة أساسية على الخصائص النفسية لمتخذي القرارات أكثر من اعتمادها على حجم العنصر نفسه[٤]. وأخيراً فيما يتعلق بأثر نماذج القياس المحاسبية البديلة على متخذ القرار فقد درست من زاوية أثر أسس تقويم المخزون المختلفة وأثر التعديل للتغير في مستوى الأسعار وأيضاً أثر المعلومات غير المحاسبية. وقد أوضحت هذه البحوث التطبيقية أن هناك آثاراً قاطعة لهذه البدائل على عملية اتخاذ القرارات وأن هذه الآثار تعتمد أيضاً على الخصائص المعنوية لمتخذ القرار وعلى طبيعة المهمة التي يتعرض لها بالدراسة[٥].

---

(1) SS. Singhui and H.B Desai, «An Empirical Analysis of the Quality of Corporate Financial Disclosure». The Accounting Review, January, 1971, pp 129 - 138

(2) J.E. Smith and N.P. Smith, «Readability: A measure of the Performance of The Comunication Function of Financial reporting». The Accounting Review, July 1971, pp 552 - 561.

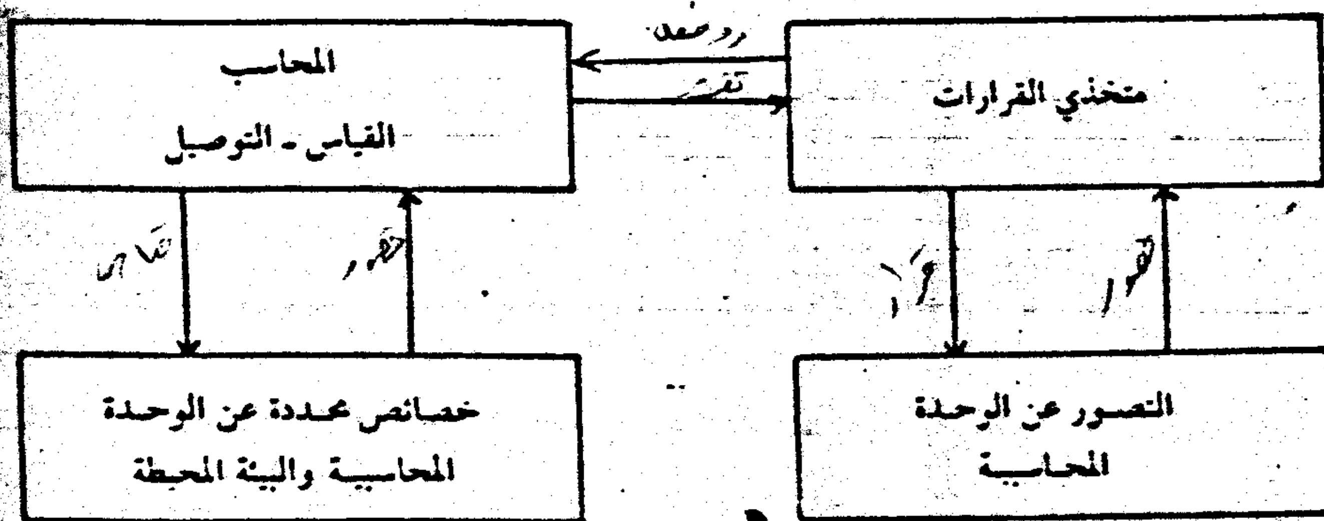
(3) R.M. Copeland, A.J. Francia and R.H. Strawser, «Students Subjects in Behavioral Business Research» The Accounting Review, April, April, 1973, pp 365 - 374

(4) J. Rose etal., «Toward an Empirical Measure of Materiality» Journal of Accounting Research, Supplement to Vol 8, 1970, pp 138 - 156.

(5) R.E. Jensen, «An Experimental Design for study of Effects of Accounting Variations in Decision Making». Journal of Accounting Research, Autumn 1966.

N. Dopuch and J. Ronen, «The effects of Alternative Inventory valuation Methods: An Experimental Study». Journal of Accounting research Autumn 1973 pp. 191 - 211

أما بالنسبة للجانب الثاني ـ كيفية استخدام المعلومات من جانب متخذي القرارات فقد اجريت دراسات تطبيقية عديدة بهدف زيادة فائدة المعلومات المحاسبية وأيضا زيادة قدرة هؤلاء على الاستفادة من هذه المعلومات[1]. الاهتمام هنا بكيفية تشغيل المعلومات من قبل متخذي القرارات للوصول إلى القرار المطلوب. أي أن المحاسبة من وجهة النظر هذه هي عملية قياس وتوصيل للمعلومات إلى الأطراف المعنية بعملية اتخاذ القرارات[2]، وهي كنظام اتصال Communication System مكوناته عبارة عن المدخلات في عملية الاتصال أو تشغيل البيانات والمخرجات ويمكن التعبير عن مدخل الاتصالات في المحاسبة على النحو التالي:



وفقاً لهذا النموذج يقوم المحاسب بقياس خصائص معينة عن علاقة الوحدة المحاسبية بالبيئة المحيطة بها ويقوم بنقل transmit هذه الخصائص في شكل رسالة message (التقارير المحاسبية) إلى المستلم وهو المسئول عن عملية اتخاذ القرارات[3]. والهدف من عملية الاتصال هذه هو اعطاء تصور معين عن الوحدة المحاسبية موضوع الاهتمام.

---

(1) R. Libby and Barry L. Lewis, «Human Informating Processing Research in Accounting. The State of the Art», Accounting organizations and Society, 1977, pp. 245 - 268.

(2) Astatement of Basic Accounting Theory, Evanston Illionis, A.A.A., 1956, p. 1.

(3) Robert R. Sterling g, «Astatement of Basic Accounting Theory: A Review Article», Journal of Accounting Research, spring 1967, pp 95 - 112.

والفائدة من مدخل الاتصال في البحث المحاسبي هو أنه يشير لنا مجموعة من القضايا الفكرية كما أنه يوضح لنا أهمية التعرض بصفة مستقلة لعناصر عملية الاتصال الرئيسية:

أولا: عملية القياس وما تثيره من أبعاد مختلفة في عملية البحث المحاسبي.

ثانيا: عملية التوصيل وما تثيره من احتمال حدوث اختلاف في المعاني لدى كل من الموصل والموصل إليه (المستلم) من ناحية، ومن ناحية أخرى احتمال حدوث اختلاف بين المعاني التي تم اخضاعها لعملية الاتصال وبين المعاني كما هي في الواقع. ومن الطبيعي أن هذا الأمر يثير لنا نقطتين أساسيتين:

(أ) نقطة حياد المحاسب بحيث ينتج عن ذلك أن قارىء التقارير المحاسبية سوف يتمكن من الوصول إلى النتائج كما لو كان هو القائم نفسه بعملية الملاحظة والمشاهدة والقياس والتوصيل.

(ب) ما يشوب عملية الاتصال من أسباب التشويش أو ما يعرف بالضوضاء Noise وهي ظاهرة تنتج من عوامل كثيرة مثل نقل معلومات أكثر من القدرة على الاستيعاب أو استخدام رموز ومصطلحات code لا يمكن استيعابها decode من جانب مستخدمي التقارير المحاسبية.

احتياجات متخذي القرارات:

هناك مجهولان أساسيان في عملية اتخاذ القرارات هما:

١ ــ نماذج اتخاذ القرارات.

٢ ــ احتياجات متخذي القرارات أو احتياجات النماذج المستخدمة من المعلومات.

وفيما يتعلق بنماذج اتخاذ القرارات فإن تحديدها في مجال المحاسبة الادارية لا يعتبر مشكلة في الوقت الحالي ذلك لأنه يمكن اتباع الأسلوب العلمي في مواجهة مشاكل الادارة المختلفة. أما في مجال المحاسبة المالية فإنه نظراً لعدم امكان تحديد مستخدمي التقارير الخارجية فإن الاتجاه التقليدي هو اعداد قوائم محاسبية عامة يمكن بها مقابلة احتياجات كافة الأطراف المعنية.

وطبقاً لهذا الاتجاه التقليدي تتركز مسئولية المحاسب المالي في اعداد تقارير محاسبية عامة تفي باحتياجات المجتمع المالي في مجموعة دون تركيز على اهتمامات طائفة أو وجهة نظر معينة. وعلى ذلك يتم إختبار مدى سلامة طريقة محاسبية معينة أو نظرية معينة من نظريات القياس على أساس اتفاقها مع هذا الهدف العام[1] وهنا يثار التساؤل التالي: هل فعلاً يمكن تلبية احتياجات كافة مستخدمي التقارير المحاسبية على اختلاف اهتماماتهم عن طريق مجموعة واحدة وعامة من التقارير المحاسبية؟

هذا التساؤل يثير لنا بدوره عدة مشاكل أهمها:

١ - إن نماذج اتخاذ القرارات تختلف فيما بينها من حيث طبيعة المعلومات التي تحتاجها عملية صناعة القرار. وهذه النقطة تتعلق بخاصية ملاءمة البيانات للاستخدام.

٢ - تعدد نماذج القرارات المستخدمة من قبل مستخدمي التقارير المحاسبية مع تعدد اهتماماتهم واختلاف طبيعة المشاكل التي يواجهونها. بل أكثر من ذلك بالنسبة للشخص الواحد قد تتعدد النماذج التي يحتاج اليها مع تعدد المشاكل التي يواجهها وقد تختلف النماذج لنفس المشكلة ونفس متخذ القرار من وقت إلى آخر.

وهكذا من المتوقع أن تختلف المعلومات المحاسبية اللازمة لمقابلة احتياجات مستخدمي التقارير الخارجية. واختلاف المعلومات هنا يقصد به الاختلاف في نوعيتها أو في كميتها أو في كليهما. فمثلا لو قارنا احتياجات المستثمر العادي واحتياجات المقرض لوجدنا أن الأول يهتم بالدرجة الأولى بالايرادات والأرباح المتوقعة من استثماراته لدى وحدة محاسبية معينة في المستقبل وبالتالي فإنه في حاجة إلى معرفة مدى صحة رقم الأرباح الظاهرة في التقارير الختامية هل هي أرباح وهمية ناتجة عن مجرد اختلاف في التسويات المحاسبية، هل هي ناتجة عن تغير القوة الشرائية للنقود، هل تمت المحافظة على رأس المال في شكل طاقة انتاجية، هل التوزيعات المقترحة من قبل الادارة تمثل في حقيقتها توزيعاً لرأس المال؟ مثل هذه التساؤلات تتطلب بطبيعة الحال اعداد تقارير محاسبية تأخذ في الاعتبار التغير في القوة الشرائية للنقود.

---

(1) Accounting Principles Board Statement No. 4 Basic concepts and Accounting Principles Underlying Financial Statements of Business Enterprises. New York: American Instiute of certified public Accountants, 1970, pp. 19 - 20

على العكس من ذلك

أمواله وهي ترتبط بطبيعة الحال بسلامة المركز المالي النقدي للمنشأة. السبب في ذلك أن حقوق الدائن محددة المقدار كما أن احتمالات تغير المستوى العام للأسعار لابد وأن تكون قد أخذت في الاعتبار عند تحديد معدل الفائدة في عقد القرض المبرم بين الدائن وبين المنشأة. وهكذا نجد أن احتياجات الدائنين (المقرضين) يمكن تلبيتها بواسطة تقارير محاسبية لا تأخذ في الاعتبار ظاهرة التغير في القوة الشرائية للنقود. ذلك على عكس احتياجات المستثمرين العاديين.

ولقد ذكرنا فيما سبق أنه قد تختلف احتياجات الأطراف المعنية من حيث كمية المعلومات ومن حيث نوعيتها (فالمستثمر العادي لا يستطيع استيعاب كميات كبيرة من البيانات وذلك نتيجة قدرته المحدودة على تشغيل هذه البيانات كمدخلات في نماذج اتخاذ القرارات. وذلك على خلاف المحللين الماليين حيث تتطلب طبيعة المهنة التي يقومون بها أكبر قدر ممكن من المعلومات محاسبية أو غير محاسبية عن الظواهر التي يتم تحليلها).

والنموذج المحاسبي التقليدي لمقابلة الاحتياجات العامة لجمهور المهتمين بالوحدة المحاسبية هو نموذج التكلفة التاريخية ومن المعروف أن هذا النموذج قد تم تكوينه تدريجياً وانطلاقاً من الممارسة العملية والخبرة التطبيقية للمحاسبين عبر التاريخ. أي أن نموذج التكلفة التاريخية هو نموذج استقرائي ووصفي في نفس الوقت[1] The Anthropological - Inductive Paradigm.

وقد وجهت انتقادات كثيرة للنموذج المحاسبي التقليدي ولذلك ظهر في الفكر المحاسبي نماذج بديلة متعددة لمحاولة تطوير نموذج التكلفة التاريخية بما يحقق مقابلة الاحتياجات المتعددة لمتخذي القرارات.

(1) See for Example :

- A C. Littleton. Structure of Accounting Theory. Monograph No 5. Sarasota Fla A.A.A., 1953
- Ijiri. -Theory of Accounting Mesurement, Studies in Accounting Research No. 10, Sarasota. Fla , A A.A., 1975.

ومن أمثلة النماذج المحاسبية البديلة نجد:

١ ـ نموذج التكلفة التاريخية المعدلة.

٢ ـ نموذج التكلفة الاستبدالية.

٣ ـ نموذج القيمة البيعية.

٤ ـ نموذج القيمة الحالية.

هذه النماذج البديلة وغيرها سوف تكون مجال دراستنا بالتفصيل في جزء لاحق من هذا الكتاب، إلا أنه يجدر الاشارة هنا إلى أن هذه النماذج المقترحة لتطوير نموذج التكلفة التاريخية تشترك جميعا في انها اتجاه نحو تحديد الدخل الحقيقي للمنشأة The true income - deductive paradigm. وهي بهذا تعبر عن اتجاه فكري مستقل في البحث المحاسبي يعتمد أساساً على المنهج الاستنباطي. وتعدد نماذج قياس الدخل على النحو السابق ذكره انما يرجع أساساً إلى عدم إمكان تحديد احتياجات مستخدمي التقارير المحاسبية وفي هذا المجال نجد أن هناك رأيين هما: (١)

الرأي الأول: يرى الاعتماد على البحث الميداني لتحديد هذه الاحتياجات، أي أسلوب الاستقصاء وبالتالي التحديد الوصفي أو الوضعي Positive or descriptive.

الرأي الثاني: يرى الاعتماد على الاستدلال في القياس بحيث يتم تحديد الاحتياجات الواجبة Normative or Prescriptive وليست الاحتياجات القائمة لمتخذي القرارات من المعلومات.

والأسلوب الميداني أو التطبيقي له نواحي قصور عديدة فمن جهة يلاحظ كما سبق أن ذكرنا تعدد نماذج اتخاذ القرارات واختلافها كما وأن هذه النماذج في تطور مستمر مع تقدم وسائل القياس والبحث في مجالات المعرفة المختلفة. فمن المعروف أن التقدم مستمر في نظرية القرارات وفي الأساليب الكمية بصفة عامة وفي مجال بحوث العمليات على وجه الخصوص. ومن ناحية أخرى نجد أن الأسلوب الميداني سوف يساعد في تحديد الاحتياجات وسوف

---

(1) Committee on concepts and Standards for External Financial Reports, Statement or Accounting Theory and Theory Acceptance, American Accounting Association, 1977, pp 5 - 30.

يعطينا تصوراً عما هو قائم فعلا وسواء كان هذا الوضع القائم يمثل الوضع المرغوب فيه من قبل متخذي القرارات أم لا. فالمعلومات المتاحة التي يضطر مستخدمو التقارير المحاسبية الاعتماد عليها قد تختلف عن المعلومات التي يرغبون في الحصول عليها اذا ما اتيح لهم الاختيار. اضف إلى ما سبق أن المعلومات التي يرغب متخذو القرارات في توافرها قد تكون متأثرة بالمعلومات المتاحة فعلاً والتي إعتادوا على استخدامها.

إن تصور متخذي القرارات عن المعلومات المرغوب فيها يتأثر إلى حد كبير بالخبرة المتجمعة لديهم وبالطريقة التي إعتادوا عليها في عملية اتخاذ القرار Conditioning Process. فالمعلومات بصفة عامة ليست محايدة أو أنها تخلو من أي تأثير سلوكي على مستقبليها[1]. لقد تعود المجتمع المالي على المعلومات المالية التي تحويها التقارير المحاسبية التقليدية كأساس لاتخاذ القرارات، وبالتالي فإن أي استقصاء عن المعلومات التي يرغب فيها هذا المجتمع لن يكون ذو فائدة تذكر وإنما سوف تكون مجرد وصف لمواصفاته وعاداته الشخصية وليست لما هو فعلا في حاجة إليه.

خلاصة القول هو أنه حتى لو أمكن تحديد النماذج القرارية المستخدمة فان الاعتماد على البحث الميداني لمعرفة احتياجات هذه النماذج من المعلومات يمثل اتجاها صعب المنال كما أنه لن يؤدي إلى تحديد الاحتياجات الحقيقية لمتخذي القرارات. أي أنه اتجاه صعب التطبيق وأيضا اتجاه غير فعال في تحقيق الهدف منه.

ويتبين مما سبق بأن الأسلوب المثالي أو القياسي Normative هو البديل الوحيد المتاح لنا لتحديد احتياجات متخذي القرارات من المعلومات المحاسبية. إلا أنه من ناحية أخرى يمكن القول أن هذا الأسلوب هو الأسلوب الواجب اتباعه. ويعتمد هذا المنطق الأخير على نقطتين أساسيتين:

أولا: إن المعلومات المحاسبية لا يمكن أن تكون ذات أثر محايد على سلوك الأفراد وقراراتهم. إن توصيل المعلومات يعتبر بحد ذاته عملية تعليمية educational وكثيراً

---

(1) Robert R. Sterling: «A Statement of Basic Accounting Theory. A Review Article». Journal of Accounting Research, 15, Spring, 1967, pp. 106 - 107.

ما تحوى هذه المعلومات في طياتها القرار الذي يجب الوصول إليه. ان اتباع طرق الاستهلاك المعجل وتفضيلها على طريقة القسط الثابت مثلاً أو اختيار طريقة الوارد أخيراً وتفضيلها على طريقة الوارد أولاً، سوف يترتب عليه معلومات ذات تأثير مختلف على اتجاهات مستخدم المعلومات الناتجة.

ثانيا : وهي النقطة المهمة ومفادها أن المحاسب لا يمكن أن يقف موقف المتفرج المحايد ازاء عملية اتخاذ القرارات. ذلك لأنه غير ممكن من ناحية كما أنه وضع غير مرغوب فيه من ناحية أخرى. غير ممكن لأن المعلومات بحكم تعريفها علمياً هي مدخلات لعملية قرارية معينة وهي بهذا ذات تأثير موجه للسلوك وليس هناك ما يعرف بمعلومات محايدة. وعدم قيام المحاسب بدور ايجابي ونشط Activist approach في تحديد احتياجات متخذي القرارات من المعلومات سوف يؤدي إلى تحمل المجتمع لتكاليف ناتجة عن عدم رشد القرارات من المعلومات. ~~سوف يؤدي إلى تحمل المجتمع لتكاليف ناتجة عن عدم رشد القرارات والتصرفات~~ وبالتالي سوء توزيع الموارد الاقتصادية المتاحة. إن على المحاسب مسئولية تصحيح الأوضاع خاصة إذا ما تبين له أن مستخدمي التقارير المحاسبية يتصرفون بناء على تحديد خاطىء للنماذج المستخدمة أو تحديد خاطىء لاحتياجاتهم من المعلومات اللازمة لتطبيق نموذج قراري معين.)

وأخيراً يلاحظ أن الأخذ بالأسلوب القياسي في تحديد احتياجات مستخدمي التقارير المالية ليس بالضرورة معناه تبني وجهة نظر خاصة والتحيز لها وانما يمكن في هذا الشأن الاعتماد على مفهوم الرفاهية الاقتصادية والاجتماعية كمنطلق لتقييم نوعية وكمية المعلومات الواجب الافصاح عنها في القوائم المالية. ولقد أوضحت ذلك جمعية المحاسبة الأمريكية كما يلي:

«...We are not interested so much in how investors and creditors use accounting information in their decision processes as we are in what information they should be using to meet their goals»[1].

---

(1) A.A.A., 1969 «An Evaluation of External Reporting A Report of the 1966 - 68 committee on External Reporting» Accounting Review Supplement to Vol. 44, 1969, pp 79 - 122.

وقد يعاب على هذا الموقف أنه يؤدي إلى تدخل مهنة المحاسبة في أمور لا تعنيها وبالتالي تتعدى الحدود التقليدية لها. طبقاً لهذا الرأي فإن هذه الأمور تتعدى مسئولية المحاسب إلا أن هذا الموقف يتعارض مع المدخل النشط أو الفعال الذي يجب أن يتخذه المحاسب في مجتمعنا المعاصر، والمثال التقليدي على ذلك هو في مهنة الطب من حيث قيامها بدور ايجابي في توعية المواطنين بما يجب أن يكون عليه سلوكهم. إن هذا الموقف المعياري أو القياسي ليس معناه فرض الأهداف على الأفراد وانما فقط هو موقف تعليمي يوضح لهؤلاء الأفراد ما هي نظرية اتخاذ القرارات وما هي المعلومات الواجب استخدامها لتطبيق مثل هذه النظرية[1].

القدرة على التنبؤ:

ذكرنا فيما سبق أن القدرة على التنبؤ هي أحد المقومات المكونة لخاصية ملاءمة المعلومات المحاسبية. فطالما أن عملية اتخاذ القرارات تتعلق بالمستقبل فإن المعلومات الملائمة هي تلك المعلومات التي تمكنا من التنبؤ بالأحداث ونتائج هذه الأحداث في المستقبل. وبناء عليه فإن تقييم الأسس المحاسبية البديلة يتم على أساس قدرة هذه الأسس على التنبؤ بالمتغيرات التي تهم متخذي القرارات. ولما كانت عملية اتخاذ القرارات هي في جوهرها عملية متعلقة بالمستقبل فإن أحد الأهداف الرئيسية للمحاسبة هو توفير معلومات مفيدة في عملية التنبؤ، وهنا يظهر لنا أحد أسلوبين أساسين لمقابلة هذه المسئولية من جانب المحاسب[2].

أولا : توفير معلومات تتعلق بالمستقبل وذلك عن طريق الافصاح عن تقديرات الموازنة في التقارير الخارجية Direct Predictive information.

ثانيا : توفير المعلومات عن الأداء السابق بطريقة تساعد على التنبؤ بالمستقبل Information for Prediction.

وفيما يتعلق بالأسلوب الأول يلاحظ أن المحاسبين بصفة عامة يعارضون التقرير عن احداث المستقبل في الحسابات الختامية والسبب في ذلك هو عدم امكانية التحقق والمراجعة من صحة هذه التنبؤات. إن المحاسب بصفة عامة يغلب خاصية التحقق عن خاصية الملاءمة

(1) Robert R. Sterling, «On theory construction and verification», The Accounting Review, 45, July, 1970, 55 - 56.

(2) A.A.A., «Report of the Committee on Corporate Finacial Reporting» Accounting Review, Supplement to Vol. 47, 1979, pp. 526 - 527.

في حالة وجود تعارض بين هاتين الخاصيتين. ومن ناحية أخرى نجد أن ادارة معظم المنشآت لن ترحب بالافصاح عن التقديرات الخاصة بالموازنة التخطيطية في التقارير المنشورة على أساس أن ذلك سوف يؤثر على الوضع التنافسي للمنشأة في مجال النشاط الذي تعمل فيه أضف إلى ما سبق أنه ليس هناك حتى الآن برامج مراجعة ومعايير متفق عليها من قبل أهل المهنة بحيث يمكن الاعتماد عليها في التحقق والتثبت من صحة تقديرات الموازنة المنشورة مع الحسابات الختامية كما أن الادارة سوف تميل عادة إلى نشر تقديرات مبالغ فيها لتحسين صورة أدائها لدى الأطراف المعنية . .

وعلى الرغم من هذه الانتقادات فهناك رأي يرى أهمية الافصاح عن تقديرات الموازنة وذلك بناء على ما يلي[1]:

١ ــ إن الآثار السلبية على الوضع التنافسي للمنشأة سوف يمكن تجنبه إذا ما أصبح الافصاح عن تقديرات الموازنة مطلباً عاماً من جميع المنشآت وهو اتجاه متوقع سواء بصورة اختيارية أو اجبارية.

٢ ــ إن ميل الادارة نحو المبالغة في التقديرات المنشورة عن خططها سوف يتناقص في المدى الطويل نتيجة المقارنات المستمرة بين الخطط وبين النتائج الفعلية ونتيجة لمطالبة الادارة بتفسير الاختلافات التي قد تتكشف من هذه المقارنات اللاحقة ex - post comparison .

٣ ــ إن مراجعة المحاسب لن تكون للتقديرات نفسها وإنما للفروض المستخدمة والطرق المتبعة للوصول إلى هذه التقديرات، كما وأن المهنة قادرة في المستقبل على تصميم برامج وتحديد معايير لمراجعة تقديرات الموازنة.

أما فيما يتعلق بالأسلوب الثاني والخاص باستخدام المعلومات المحاسبية عن الأحداث الماضية كأساس للتنبؤ بهذه الأحداث في المستقبل، فيمثل الاتجاه الغالب في الوقت الحالي[2].

(1)- W.W. Cooper, N. Dopuch, and T.F. Keller, «Budgeting Disclosure and other suggestions for improving Accounting reports», The Accounting Review, 43. October, 1968, 640 - 648.
- Yuji Ijiri, «On Budgeting Principles and Budget - Auditing Standards». The Accounting Review, 43. October, 1968, pp. 664- 666.

(2) William H. Beaver, John W. Kennelly,, and William M. Voss, «Predictive Ability as a Criterion for the Evaluation of Accounting Data», The Accounting Review, 43. October 1968. pp. 675 - 683.

واستخدام المعلومات المحاسبية التاريخية (الفعلية) لأغراض التنبؤ يكون بأحد طريقتين[1]:

١ ـ استخدام البيانات المحاسبية لتحديد اتجاهات الماضي وعلى ضوء ذلك يمكن استنتاج ما هو متوقع في المستقبل extrapolation.

٢ ـ استخدام البيانات المحاسبية لتحديد مؤشرات التحول Lead indicators في المتغيرات المحيطة واستخدام هذه المؤشرات المسبقة كأساس للتنبؤ.

وبالنسبة للطريقة الأولى فقد استخدم في كثير من الدراسات التطبيقية. ومن أشهر هذه الدراسات تلك التي حاولت اختبار قدرة مفهومين من مفاهيم الدخل على التنبؤ: الدخل على أساس التكلفة التاريخية، والدخل على أساس التكلفة الجارية. في هذه الدراسة[2] استخدمت بيانات الدخل الفعلية لعدد من السنوات بغرض تحديد مدى امكانية التنبؤ بالدخل في سنة قادمة على أساس الدخل في السنة السابقة، ثم مقارنة هذه التقديرات بما تحقق فعلاً خلال كل سنة لتحديد أخطاء التنبؤ.

من الطبيعي أن المفهوم الذي يعطينا أخطاء تنبؤ أقل يكون له قدرة أكبر على التنبؤ. ولقد أوضحت هذه الدراسات أن أرقام الدخل المبنية على التكلفة الجارية ليست أكثر قدرة على التنبؤ بالمستقبل من تلك الأرقام المبنية على أساس التكلفة التاريخية[3] !!

أيضا أجريت دراسات ميدانية لبحث الأثر التنبؤية للتقارير عن فترات دورية أقل من سنة وهي ما تعرف بالتقارير المرحلية Interim Reporting ولقد أوضحت هذه الدراسات أن مثل هذه التقارير تزيد من قدرة المستثمرين على التنبؤ بالأحداث الاقتصادية المستقبلية[4].

---

(1) Lawrence Revisine, «On the Correspondence Between Replacement Income and Economic Income», The Accounting Review, 45, July, 1970, pp. 513 - 523.

(2) W. Frank: «A Study of the prodictibe significance of the Income Measures», «Journal of Accounting Research, Spring 1969, pp. 123 - 136.

(3) J.K. Simmons and J. Gray, «An Investigation of the effects of differing Accounting Frameworkds on the prediction of Net Incomes,» The Accounting Review, October, 1969, pp. 757 - 776.

(4) R. Coates, «The Predictive Content of Interim Reports, Atime Series Analysis, «Emprical Research in Accounting selected studies, 1972, supplement to Vol. 10, Journal of Accounting Research, pp. 132 - 144

وفيما يتعلق بالطريقة الثانية Lead - indicators فقد جاء استخدامها في مجال البحوث المحاسبية، كنتيجة لكون الطريقة الأولى لا يمكن الاعتماد على نتائجها إلا في حالات الاستقرار الاقتصادي، في حين أنه في مثل هذه الحالات تقل الحاجة إلى عمل التنبؤات. وكمثال على استخدام الطريقة الثانية نجده في امكانية الاعتماد على مؤشرات محاسبية مثل نسبة السيولة في التنبؤ باحتمالات فشل بعض المشروعات Corporate Failure Prediction . فقد ثبت من الدراسات العملية أن مؤشرات مثل نسبة رأس المال المقترض إلى رأس المال المملوك أمكن التنبؤ على أساسها بصورة مسبقة عن المشروعات التي تمت تصفيتها أو أعلن افلاسها. ففي إحدى الدراسات أمكن تصنيف الشركات التي تمت دراستها إلى شركات عرضة للإفلاس وأخرى ليست عرضة للإفلاس باستخدام النسب المحاسبية، وأن هذا التصنيف أمكن التنبؤ به لفترات تقترب من ٥ سنوات قبل تحقق الأحداث الفعلية(١).

أيضاً في بعض الدراسات أمكن اختبار قدرة المعلومات المحاسبية على التنبؤ بأحداث هامة مثل الاندماج فيما بين المشروعات أو شراء مشروعات قائمة takeover فقد أوضحت هذه الدراسات أن التخفيض الصارخ في قيم الأصول وتكوين احتياطيات مستترة كبيرة نتيجة اتباع سياسة الحيطة والحذر كانت مؤشرات تنبؤية لاحتمالات شراء الشركات أو اندماجها(٢).

والقول أن المعلومات المحاسبية يجب أن يكون لها قدرة تنبؤية ليس معناه أن هذه المعلومات في ذاتها تمثل تنبؤات عن المستقبل. ولعله من المفيد هنا عقد مقارنة بين المعلومات التي يعتمد عليها مستخدمي القوائم المالية في التنبؤ بالربحية والمركز المالي وبين المعلومات التي يستخدمها خبراء الأرصاد الجوية(٣) Meteorologists في التنبؤ بحالة الطقس. فخبير الأرصاد الجوية يقوم بتجميع المعلومات عن مؤشرات تتعلق بالأحوال الفعلية (السائدة) للطقس - مثل درجة الحرارة، الضغط، سرعة واتجاه الرياح - وبناء على دراسة هذه المؤشرات الفعلية يقوم بعمل استنتاجات تستخدم كأساس للوصول إلى تنبؤات عن أحوال الطقس المتوقعة خلال

(1) E. Deakin, «A Discriminant Analysis of Business Failure» Journal of Accounting Research, Spring, 1972, pp. 167 - 179.

(2) J. Tzoannos and J.M. Samuels, «Mergers and takeovers: The Financial Characteristics of Companies Involved» Journal of Business Finance, Spring 1972 pp. 5 - 16

(3) FASB, Qualitative Characteristics of Accounting Information, SFAC No. 2, 1980, Para 4052.

فترة مقبلة. ولقد تم تحقيق نجاحات كبيرة في مجال التنبؤ بالأحوال الجوية مع تطور استحداث طرق متقدمة في مجال تجميع المعلومات عن المناخ المحيط. فباستخدام الرادار والراديو والأقمار الصناعية أمكن توفير معلومات جديدة وبسرعة أكثر عن الأحوال وطبقات الجو العليا، ومع توفر هذه المعلومات الجديدة وبالسرعة المطلوبة زادت القدرة على التنبؤ بالأجواء المتوقعة. وهنا نجد أن خبير الأرصاد الجوية سوف يختار من الطرق المتاحة لتجميع المعلومات تلك الطرق التي توفر له معلومات لها قدرة أكثر من غيرها على التنبؤ.

وبالمثل في مجال التقارير المالية، فإن على المحاسب اختيار طرق القياس والافصاح التي ينتج عنها معلومات ذات قدرة عالية على التنبؤ بالأوضاع الاقتصادية المتوقعة للوحدة المحاسبية. فالقدرة التنبؤية للمعلومات ليست في حد ذاتها تنبؤات وانما هي مدخلات Inputs للعملية التنبؤية. وعليه نجد أن كل من المعلومات المالية والمعلومات عن الظواهر المناخية متشابهان وذلك من حيث أن كل منها يستخدمان كمدخلات لنموذج قراري معين من أجل التوصل إلى تنبؤات معينة. ولذلك فإن القدرة على التنبؤ هي في واقع الأمر ناتجاً مشتركاً لنوعية المعلومات المتاحة ونوعية النموذج القراري المستخدم في عملية التنبؤ ومن ثم فإن الاختيار بين الطرق المحاسبية البديلة باستخدام أساس القدرة على التنبؤ يتطلب تحديد خصائص النموذج القراري الذي يتبعه مستخدمه (مستخدمي) التقارير المالية.

إلا أنه من ناحية أخرى يجدر التنبيه إلى اختلاف جوهري بين التنبؤ بالظواهر الاقتصادية والتنبؤ بالظواهر المناخية. فالتنبؤات التي نتوصل إليها عن الأحوال الجوية والافصاح عن هذه التنبؤات أو عن المعلومات التي تعتمد عليها لن يكون له تأثير على ما سوف يكون عليه الطقس فعلاً خلال فترة التنبؤ. على عكس ذلك نجد أن التنبؤات الخاصة بالأوضاع الاقتصادية للوحدات المحاسبية لها تأثير على سلوك هذه الوحدات وبالتالي على ما سوف تكون عليه هذه الوحدات فعلاً خلال فترة التنبؤ. فمثلاً التنبؤ بفشل متوقع لوحدة محاسبية معينة قد يعجل بالفشل الفعلي لهذه الوحدة وذلك نظراً لأن كثير من بيوت المال سوف تحجم عن تمويل نشاطها نتيجة للافصاح عن المعلومات المؤدية لهذه التنبؤات. ومن ناحية أخرى قد يؤدي هذا الافصاح إلى عكس نتائج السابقة - عكس التنبؤات -، فقد تعمد

التوقعات. بعبارة أخرى المعلومات المحاسبية وما تؤدي إليه من زيادة القدرة على التنبؤ لها تأثير حتمي على سلوك الأفراد وأن هذا التأثير غير متجانس من فرد لآخر ولنفس الفرد مع اختلاف الظروف.

٥/٥/١٩٩٢

المبحث الثالث

منهج دراسة السوق

سوف نتناول في هذا الجزء مجموعة من البحوث المعاصرة التي تعتمد على دراسة السوق كمنهج لتقييم النظريات المحاسبية البديلة. ويقصد بالسوق هنا سوق الأوراق المالية والتي تمثل مجموع المستثمرين (المتعاملين) في الأسهم والسندات. ومن المعروف أن القرار الرئيسي لهؤلاء المستثمرين هو الابقاء على أو بيع أو شراء الأوراق المالية الخاصة بالوحدات المحاسبية المختلفة. والأثر الجماعي لتصرفات (قرارات) المستثمرين سوف يحدد أسعار الأسهم والسندات في سوق الأوراق المالية. أي أن الاهتمام هنا هو دراسة أثر المعلومات المحاسبية ومدى فائدتها بالنسبة لمجموع المستثمرين وليس لكل مستثمر على حدة. وبصفة خاصة يبحث منهج دراسة السوق الأسئلة الرئيسية التالية:

١ ـ ما هي العلاقة بين المعلومات المحاسبية وبين أسعار السوق للأسهم والسندات.

٢ ـ ما هي العلاقة بين التغيرات في الطرق المحاسبية المتبعة وبين أسعار السوق للأسهم والسندات.

٣ ـ ما هي خصائص السياسة المحاسبية أو التنظيم المحاسبي التي يمكن الخروج بها من دراسة سوق الأوراق المالية.

ومن المعروف أنه في ظل فرض المنافسة يصل السوق إلى سعر التوازن لأي سلعة عند تلك النقطة التي تحقق التعادل بين العرض والطلب. فسعر التوازن يمثل اجماع المتعاملين في هذه السلعة وأن هذا الاجماع يعكس كمية وقيمة المعلومات المتاحة عن السلعة موضوع التعامل. هذا التحليل ينصرف على جميع الأسواق المنافسة Competitive بما في ذلك سوق

الأوراق المالية . والباحثون في هذا المجال ينقسمون إلى فريقين وذلك من حيث أثر المعلومات المحاسبية[1]:

١ ـ الفريق الأول ويفترض عدم كفاءة السوق وهو وضع يعكس:

(أ) عدم وعي وإدراك من جانب المستثمر Naive Investor وبالتالي عدم القدرة على تفهم أثر السياسات المحاسبية البديلة على الأرقام في القوائم المالية المنشورة.

(ب) عدم وجود مصادر أخرى مهمة للمعلومات بجانب القوائم المالية التي تصدر عن النظام المحاسبي ، أي أن المحاسب يعتبر في وضع محتكر للمعلومات المالية Monopolistic Information Context.

(جـ) نتيجة للوضعين السابقين يستجيب المستثمر بطريقة ميكانيكية The Mechanistic Hypothesis لما هو وارد في القوائم المالية كما أنه (المستثمر) قد اعتاد التصرف على هذا النحو Functional Fixation وعليه فإنه يمكن خداع السوق والتأثير على أسعار الأوراق المالية عن طريق تغيير السياسات المحاسبية.

٢ ـ الفريق الثاني ويفترض كفاءة السوق وهو وضع يعكس:

(أ) وعي وإدراك من جانب المستثمر Informed Investor يمكنه من تفهم وتقييم أثر السياسات المحاسبية البديلة على الأرقام في القوائم المالية المنشورة.

(ب) وجود مصادر أخرى منافسة للمعلومات المحاسبية تمكنه من تقييم وتحليل الأرقام الواردة بالقوائم المالية المنشورة.

(جـ) نتيجة للوضعين السابقين لا يمكن خداع المستثمر وبالتالي سوق الأوراق المالية عن طريق التغيير المتعمد Discretionary Accounting Choices أي أن هذا التغير في السياسات المحاسبية لن يكون له تأثير على أسعار الأسهم والسندات في سوق الأوراق المالية No - effect hypothesis.

فطبقاً للفرض الأول يستجيب السوق بطريقة تلقائية ومنحازة لأي معلومات محاسبية إضافية ودون أي نوع من التحليل. السبب في ذلك هو ان المستثمر طبقاً لهذا الرأي غير قادر

---

(1) Ross L. Watts and Jerold L. Zimmerman, Positive Accounting Theory, Prentice - Hall, Inc., Englewood Cliffs, New Jersey, 1986, pp. 71 - 110.

على تحديد حقيقية التغيرات في نتائج الأعمال والمركز المالي وعما إذا كانت هذه التغيرات على أساس من الواقع أم أنها ناتجة عن مجرد اختلاف في السياسات المحاسبية المطبقة بمعرفة الوحدة المحاسبية.

ومن هنا كان الموقف التقليدي واستمر حتى الآن في مجال البحث المحاسبي ذلك الموقف الذي يرى ضرورة حماية المستثمر من مخاطر الاعتماد على القوائم المحاسبية وذلك عن طريق تحديد أفضل السياسات المحاسبية التي يتعين اتباعها باستمرار. أي أنه يجب ألا يلقى على كاهل المستثمر مسئولية تفهم البدائل المحاسبية المختلفة وتحديد الآثار المالية التي تحدث نتيجة اختيار وتغيير سياسات وأسس معينة.

والمشكلة بالنسبة لفرض عدم كفاءة السوق أن الدراسات الميدانية قد أوضحت أن عدد قليل جداً من المستثمرين يقومون فعلاً بالاعتماد على القوائم المالية المنشورة والتصرف بناء ما جاء بها من معلومات. فالمستثمر عادة ما يتبع الاتجاهات التي تفرضها سوق الأوراق المالية وليس العكس[1]. أي أن المستثمر في واقع الأمر يتصرف بناء على الأسعار السائدة Price taker وأنه في ظل المنافسة الكاملة ليس لهذا المستثمر تأثير يذكر على الأسعار السائدة في سوق الأوراق المالية. ومن هنا كانت أهمية فرض كفاءة السوق Efficient Market Hypothesis كأساس لإجراء البحوث والدراسات المحاسبية. طبقاً لفرض كفاءة السوق لا يمكن خداع المستثمر بالتغيير في السياسات وأن أي أرباح (أو خسائر صورية ورقية) Funny or Paper Profits ليس لها تأثير على أسعار الأسهم والسندات في سوق الأوراق المالية. أي أنه ليس هناك ضرورة تحتم علينا تحديد البديل المحاسبي الأوحد الواجب التطبيق وأنه يمكن الاعتماد على فطنة أو فصاحة المستثمر لإدراك الآثار المالية للسياسات المحاسبية البديلة. أي أنه يمكن ترك حرية اختيار السياسة المحاسبية للوحدات الاقتصادية مع اشتراط الافصاح عن طبيعة هذه السياسة أو عن أي تغيير يحدث في هذه السياسة.

---

(1) T.R. Dyckman, D.H. Downes, and R.P. Magee, Efficient Capital Markets and Accounting: A Critical Analysis, Prentic - Hall, Englewood Cliffs, N.J. 1975.

فرض كفاءة السوق:

يعتبر فرض كفاءة السوق الأساس الغالب في البحوث والدراسات المحاسبية المعاصرة. ويعتمد هذا الفرض على المقومات الآتية[1]:

١ ـ إن المستثمرين يستجيبون لأي معلومات جديدة وبطريقة تؤثر على أسعار الأسهم والسندات في سوق الأوراق المالية. وعلى ذلك فإن أي معلومات في القوائم المحاسبية حتى لو كانت في الهوامش سوف ينعكس أثرها وبصورة فورية على أسعار الأوراق المالية Publicly available information.

٢ ـ إن أسعار الأوراق المالية تعكس جميع المعلومات المتاحة من مختلف المصادر وأن التقارير المحاسبية تمثل جزءاً هاماً من هذه المعلومات.

٣ ـ نتيجة لهذه الاستجابة الفورية للمعلومات المتاحة لا يمكن لأي مستثمر أن يحقق مكاسب غير عادية على الأسهم التي يمتلكها والتي يفكر في شرائها حيث أن أسعار الأوراق المالية تعكس لنا دائماً المخاطر النسبية لهذه الاستثمارات لا أكثر ولا أقل.

أي أن فرض كفاءة السوق ماهو إلا تطبيق لشرط توازن السوق بصفة عامة والذي يتحقق عند مستوى صفر أرباح. فالمتعاملون في حالة تنافس مستمر للحصول على المعلومات من مصادرها المختلفة، محاسبية وغير محاسبية، وعليه فإنه لن يكون في إمكان أي من هؤلاء المتعاملين تحقيق مكاسب غير عادية اعتماداً على معلومات معينة:

A market is efficient with respect to information set Q, if it is impossible to make economic profits by trading on the basis of information set Q[1].

كذلك يلاحظ أن فرض كفاءة السوق يهتم بكفاءة إنتاج واستخدام المعلومات وأثر ذلك على أسعار التداول السائدة. طبقاً لهذا الإفتراض تعتبر أسعار الأوراق المالية السائدة في الأسواق متنبأ غير متحيز unbiased للقيمة الذاتية لهذه الأوراق.

---

(1) R. Ball and P. Brown, «An Emperical Evaluation of Accounting Income Numbers», Journal of Accounting Research, Autumn, 1968, pp. 159 - 178.

(1) M.C. Jensen and W.H. Meckling, «Can the Corporation Survive» Financial Analyses Journal 34, January - February, 1978, pp. 31 - 37.

ويقصد بالقيمة الذاتية Intrensic Value تلك القيمة التي يعتقد المستثمر أنها القيمة الحقيقية للسهم أو السند وأن هذه القيمة سوف تتفق مع الأسعار السائدة في السوق إذا توصل باقي المستثمرين إلى نفس النتائج.

وعن طريق النموذج التالي يتم الربط بين الأفكار السابقة لتوضيح فرض كفاءة السوق:ـ

$$Z_{it+1} = R_{it+1} - E[R_{it+1}/Q_t] .....(1)$$

$$\text{and, } E[Z_{it+1} / Q_t] = 0 .....(2)$$

• حيث Zit + 1 تمثل زيادة العائد الخاص بالسهم في الفترة t + 1 هذه الزيادة تمثل الفرق بين العائد الفعلي Rit + 1 والعائد المتوقع على ضوء المعلومات المتوفرة Qt.

والحالات المختلفة للمعلومات التي يمكن توفرها هي ثلاث حالات وبالتالي فإن فرض كفاءة السوق يمكن أن يكون في أحد الصيغ الثلاث التالية[1]:ـ

١ ـ الصيغة الأولى وتعرف بالصيغة الضعيفة Weak form لفرض كفاءة السوق وطبقا لهذه الصيغة، تعكس أسعار التوازن الحالي للأوراق المالية ـ الإيرادات المتوقعة لهذه الأوراق ـ جميع اتجاهات الماضي. أي أن دراسة كميات الأسهم والسندات السابق اصدارها والأسعار التاريخية لهذه الأسهم والسندات لن يفيد كثيرا في أي محاولة لتحقيق أرباح أو إيرادات غير عادية. السبب في ذلك أن هذه المعلومات التاريخية متوفرة لدى أغلب المتعاملين في سوق الأوراق المالية وبتكلفة منخفضة جدا. وفعلا تشير الدراسات الميدانية إلى أن أرقام الدخل السنوي للفترات المتعاقبة لا تنتظم في اتجاه معين وأن سلوكها بصفة عامة يعتبر سلوكا عشوائيا Random Walk وبالتالي لا يمكن الاعتماد على هذه المعلومات التاريخية لأغراض التنبؤ، إلا أنه من ناحية أخرى لوحظ أن نماذج الاتجاه العام التي تعتمد على بيانات ربع سنوية عن الدخل لها قدرة تنبؤية أقوى وذلك لأنها تعكس معلومات لم يصل تأثيرها بعد على أحوال السوق[2].

---

(1) E. Fama, " Efficient Capital Markets A Review of Theory and Emprical work, " Journal of Finance, May, 1970, PP 383-447.

(2) W.H. Beaver, R. Lambert, and D. Morse, " The Information Content of Secrity Prices, " Journal of Accounting and Economics, 2 , March 1980, PP. 3-28.

٢ ـ الصيغة الثانية وتعرف بالصيغة شبه القوية Semistrong Form لفرض كفاءة السوق، وطبقا لهذه الصيغة تعكس أسعار الأسهم والسندات ـ إيرادات هذه الأسهم والسندات ـ جميع المعلومات العامة المتاحة. سواء كانت متعلقة بالفترات السابقة أو بالأحوال الجارية. وجدير بالذكر أن هذه الصيغة تعتبر أكثر الصيغ اتفاقا مع الإستخدامات المحاسبية. لأن المعلومات المحاسبية تمثل جزءا هاما من المعلومات العامة المتاحة في سوق الأوراق المالية. وقد أجريت دراسات عملية متعددة لاختبار هذه الصيغة وبصفة خاصة بيان مدى سرعة استجابة أسعار الأوراق المالية لأي تصريحات أو أحداث مالية مثل الإيرادات الدورية، إصدار أسهم أو سندات جديدة، تغيير معدلات الخصم، التوزيعات في صورة أسهم عينية. ولقد أثبتت النتائج صحة هذه الصيغة من صيغ فرض كفاءة السوق[1]. ويقصد بالمعلومات العامة المتاحة طبقا لهذه الصيغة كافة المعلومات التي تم الإفصاح عنها رسميا بطريقة أو أخرى سواء كانت هذه المعلومات محاسبية أو غير محاسبية، مالية أو غير مالية فعلية أو تقديرية.

٣ ـ الصيغة الثالثة وتعرف بالصيغة القوية Stron Form وطبقا لهذه الصيغة تعكس أسعار الأسهم والسندات جميع المعلومات المتاحة لأي شخص وليس فقط المعلومات العامة وبالتالي لا يمكن تحقيق عائد غير عادي حتى عن طريق المعلومات الداخلية الخاصة الغير رسمية عن الوحدات المحاسبية Insider Information وكما هو متوقع لم يثبت عمليا حتى الآن صحة هذه الصيغة ولذلك يمكن القول أن سوق الأوراق المالية يعتبر سوق غير كفء فيما يتعلق بالمعلومات الداخلية. ولعل عدم القدرة على التثبت من صحة هذه الصيغة من صيغ فرض كفاءة السوق إنما يرجع إلى أن المعلومات الداخلية هي معلومات غير معروفة بصفة عامة لذلك لايمكن اخضاعها للدراسة العملية، كما أن استخدام هذه المعلومات يعتبرا أمرا غير مشروع في كثير من الدول إلا أنه على الرغم من ذلك فإن هذه الصيغة لا يمكن تجاهلها في الدراسات المحاسبية وذلك نظرا لأنها تلقى على البحث المحاسبي بعدا اجتماعيا هاما يتمثل في أهمية الإفصاح أولا بأول دون إبطاء عن كافة

---

(1) E.F. Fama, Foundation of Finance, New York: Basic Books, 1976. ch 5.

المعلومات المتعلقة بالوحدة المحاسبية وذلك للحد من محاولات الاستفادة غير المشروعة من المعلومات الداخلية والقضاء على صور التعامل المختلفة في هذه المعلومات. إن الإتجار بالمعلومات الداخلية يعتبر مؤشرا لعدم كفاءة التنظيم المحاسبي لأنه يؤدي إلى سوء توزيع الثروات بين قطاعات المجتمع.

ويلاحظ على الصيغ الثلاثة السابقة أنها تؤدي إلى نتيجة واحدة وهي أنه في إمكان السوق دائما التمييز بين الوحدات الإقتصادية المختلفة وذلك حسب درجة كفايتها الإقتصادية. فأسعار الأسهم والسندات في سوق الأوراق المالية دائما تعكس لنا المعلومات المتاحة عن المؤشرات المالية وبصفة خاصة تلك المؤشرات المتعلقة بالدخل المتوقع للوحدات المحاسبية المختلفة ومقدار ما تتعرض له من مخاطر. ومن هنا كانت أهمية دراسات السوق لمعرفة طبيعة العلاقة بين المعلومات المحاسبية وبين أسعار الأسهم والسندات.

مخاطر الأستثمار:

من البديهي أن المستثمر لا يقتصر اهتمامه بالعائد المتوقع من الأوراق المالية التي يحتفظ بها أو التي يفكر في شرائها أو بيعها، وإنما يمتد اهتمامه أيضا لدراسة مدى المخاطرة التي يتعرض لها. ويمكن تعريف المخاطرة Risk في احتمالات التعرض لخسائر مالية. احتمالات الخسارة هذه يمكن الوصول إلى تقييم لها عن طريق دراسة مدى التغير في الدخول المتوقعة أي مدى تشتت (تباين) Variance هذه القيم المتوقعة. فزيادة تشتت لقيم الدخول المتوقعة حول متوسط Mean هذه القيم معناه أن هناك درجة كبيرة من المخاطرة في هذا النوع من الاستثمار. وعلى ذلك فإن فرض كفاءة السوق لا يعتبر كافيا لتعرف على سلوك المستثمرين سواء بصورة منفردة أو بصورة جماعية، وإنما هناك حاجة إلى نظرية توضح لنا العلاقة بين كل من العائد والمخاطرة وبين أسعار التوازن للأوراق المالية.

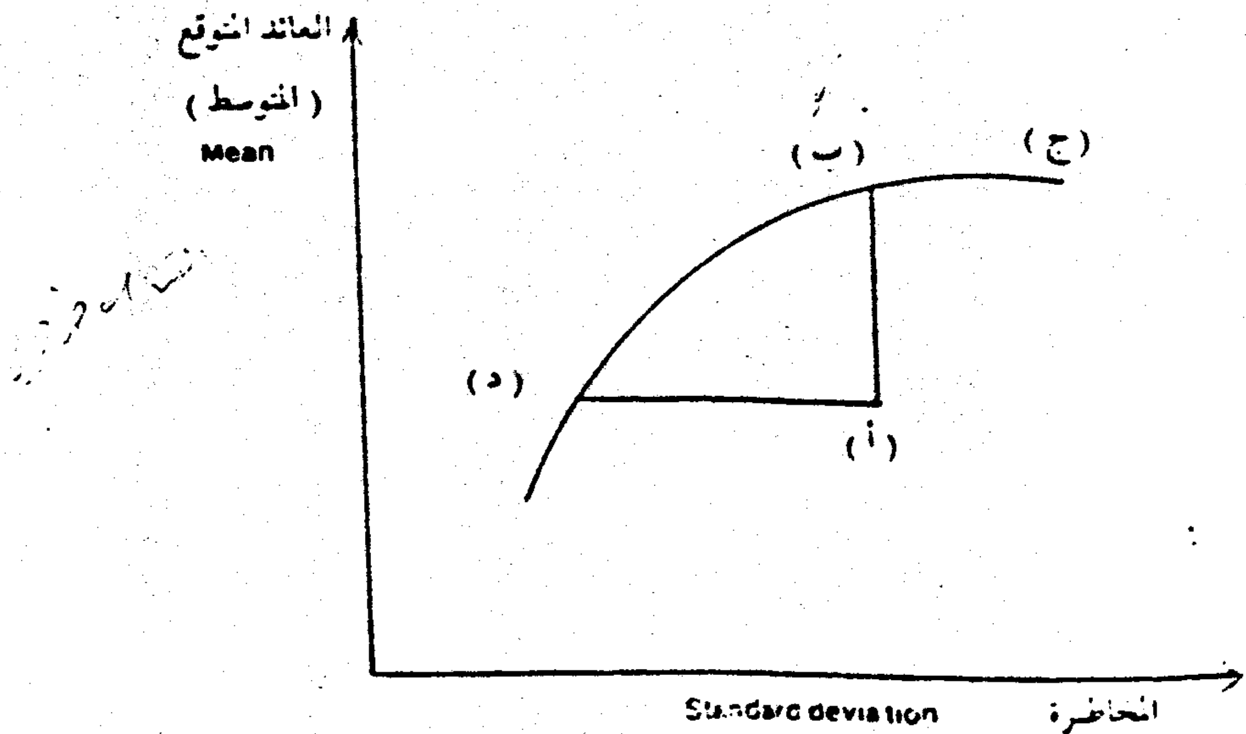
The EMH has no predictions about the direction or sign of stock price changes associated with accounting changes. Its only prediction is that any stock price changes accompaning accounting changes are such that the resultants stock priceis an unbiaesed estimate of the stocks' future value. Prediction of stock price changes requires a valuation model. Influenced by the finance literature, the early researchers adopted the CAPM and

its assumptions of no information and transaction costs.[1]

والنظرية الحديثة لتفسير سلوك المستثمرين تعتمد على فرض أن المستثمر يحاول دائما الوصول إلى أدنى حد ممكن من المخاطرة بالنسبة لحجم معين من الإيرادات أو بطريقة أخرى تضخيم إيراداته من الأوراق المالية في ضوء مستوى معين من المخاطرة. ولتحقيق ذلك يقوم المستثمر بتنويع استثماراته في أسهم وسندات بدلا من شرائه نوع واحد فقط وبحيث يصل إلى ما يعرف بمحفظة أو حقيبة كفء من الأوراق المالية Efficient Portofolio فمن البديهي أنه عن طريق تنويع الاستثمارات في هذه المحفظة أو الحقيبة يمكن الوصول إلى أدنى درجة ممكنة من مخاطر الاستثمار. وبالتالي فإن المحفظة أو الحقيبة سوف تكون غير كفء إذا كان هناك محفظة أخرى من الأوراق المالية تحقق عائدا أعلى بمعدل أقل من التغير (المخاطرة) أو عائدا أعلى بنفس المعدل من التغير أو نفس مستوى العائد ولكن بمعدل تغير أقل:

A Portfolio is not efficient if there is another Portofolio with a higher expected value of return and lower standard deveation, a higher expected value and the same standard deviation, or the same expected value a lower standard deviation [2]

ويمكن تصوير سلوك المستثمر في مجال تنويع استثماراته وذلك في الشكل التالي:



(1) Watts and Zimmerman, **Positive Accounting Theory**, 1986, op. cit. p 106

(2) James C. Van Horne, **Financial Management and Policy**, 5th ed., Prentice Hall, 1980, P. 55

r = معدل العائد للأصول المضمونة (بدون مخاطرة).

$\bar{R}_m$ = العائد المتوقع من الأوراق المكونة للسوق.

B_i = معامل المخاطر للسهم (i) أي المخاطرة النسبية.

كما أن معامل المخاطرة (B) لأي سهم سيكون على النحو التالي:

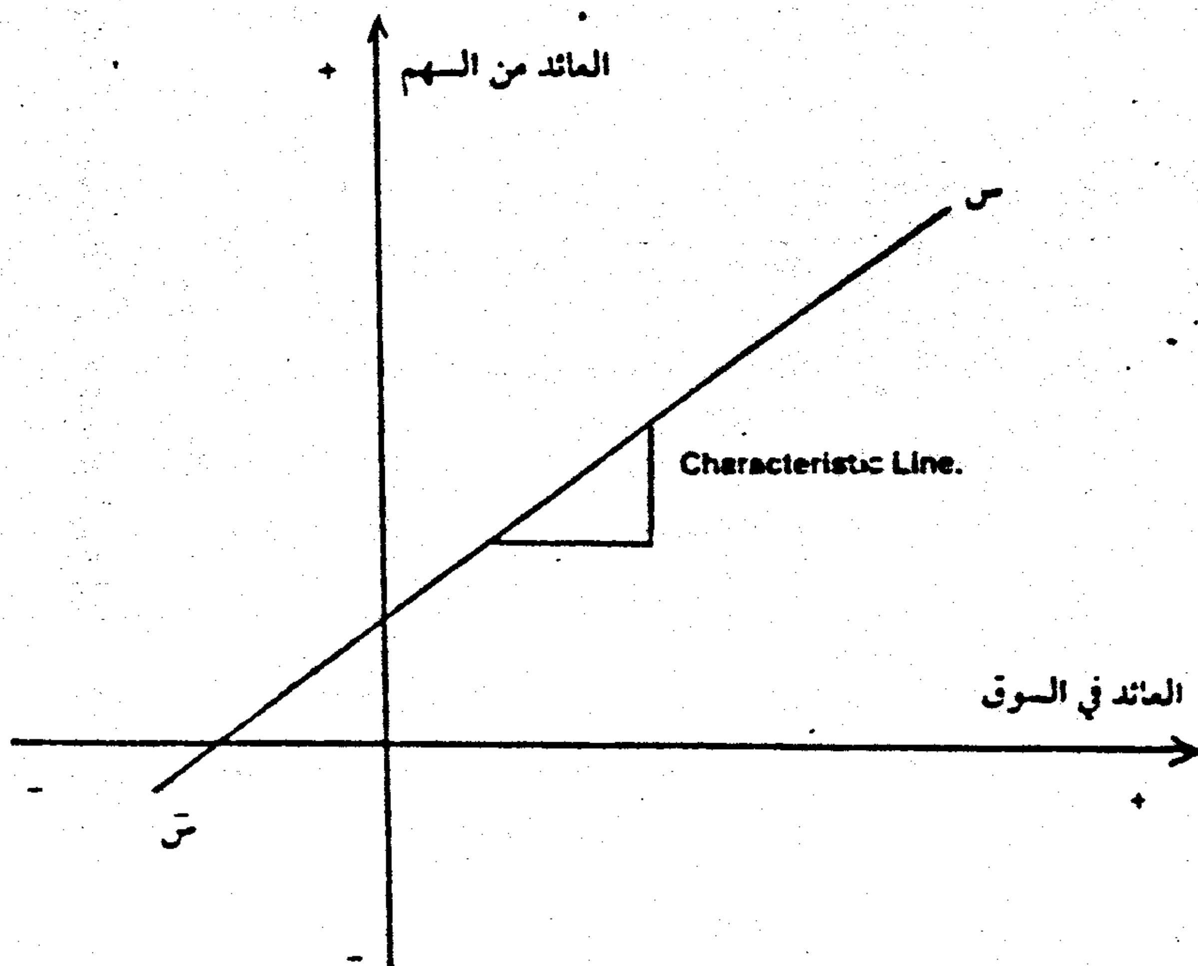
$$B = \frac{C(R_M, R_i)}{Q^2(\bar{R}_m)}$$

حيث:

$C(R_i, R_m)$ = التغير المشترك Covariance للعائد من الاستثمار (i) والعائد السائد في السوق (m).

$Q^2(\bar{R}_m)$ = التغير في العائد السائد في السوق (محفظة السوق)

ويمكن توضيح هذا النموذج عن طريق الشكل التالي:-



من الشكل نجد أن الخط س سَ يوضح العلاقة بين العائد من السهم وبين العائد السائد في السوق وبالتالي فإن مثل هذا المستقيم يمثل تقدير السوق لمدى الخطر الذي يتعرض له المستثمر من شرائه نوع معين من الأوراق المالية وهذه المخاطرة هي التي لا يمكن تجنبها عن طريق التنويع (B). أي أن المخاطر الخاصة باستثمار معين منسوبا إلى متوسط المخاطر بالسوق (average risk in the market). فإذا كانت قيمة B واحد صحيح كانت المخاطر متساوية وإذا زادت عن الواحد الصحيح فإن العائد على الاستثمار أكثر من العائد العادي السائد في السوق. والزيادة في الإيرادات لا بد وأن تصحبها زيادة مماثلة في درجة المخاطرة. وبالتالي فإن تسعير الأوراق المالية يتم فقط على أساس الخطر الذي لا يمكن تجنبه عن طريق تنويع الاستثمار.

والآن وعلى ضوء ما سبق يلزم بحث دور المعلومات في المجالين التاليين:

١ ـ كيف يمكن الاعتماد على المعلومات المحاسبية لاتخاذ قرارات الاستثمار في سوق الأوراق المالية وبصفة خاصة في تحديد أسعار التعامل.

٢ ـ تأثير البدائل المحاسبية على تصرفات المستثمرين وبصفة خاصة على أسعار الأوراق المالية في السوق.

وبالنسبة للنقطة الأولى فإن دراسة أثر المعلومات المحاسبية على أسعار الأسهم والسندات في سوق الأوراق المالية يتطلب تطبيق نموذج القيمة الحالية المعروف (فيشر Fishenan) وذلك على ضوء نتائج فرض كفاءة السوق (EMH) ونموذج التسعير (CAPM) الموضح أعلاه. وعليه يصبح نموذج القيمة بعد التعديل على النحو التالي[1]:

$$V_{i,o} = \sum_{t=1}^{T} \frac{E(C_{it})}{[1 + E(r_t)]^t}$$

T = الفترات المختلفة للاستثمار.

حيث:

V, o = سعر السهم (أو السند) (i) في اللحظة الزمنية (O).

---

(1) Watts and Zimmerman, Positive Accolnting Theory, 1986. op. cit. p 27

التدفق النقدي للسهم (i) في الفترة (t).

r_i = معدل العائد على الاستثمار (السهم) (i) والذي يتم تحديده طبقا لدراسة المخاطر النسبية - انظر نموذج التسعير.

ولما كانت التدفقات الدخلية المحاسبية Earnings يمكن أن تكون مقياسا تقريبيا للتدفقات النقدية فإنه من الواضح امكانية الاعتماد على الأرقام المحاسبية لأغراض التنبؤ وتحديد الأسعار في سوق الأوراق المالية. والتوافق بين الدخل المحاسبي وبين صافي التدفقات النقدية يتحقق سواء في المتوسط أي المدى البعيد أو بالنسبة لكل فترة على حدة. ففي المتوسط يتساوي الاستهلاك السنوي مع الاضافات الرأسمالية والاستثمارات. أي أن $I_{i,t} = D_{i,t}$ حيث $D_{i,t}$ = الاستهلاك، $I_{i,t}$ = الاضافات الرأسمالية (الاستثمار)

ولما كان: $A_{i,t} = C_{i,t} + I_{i,t} - D_{i,t}$

حيث $A_{i,t}$ = الدخل المحاسبي

$\therefore A_{i,t} = C_{i,t}$

أي أن الدخل المحاسبي في المدى الطويل يتساوى مع صافي التدفقات النقدية كذلك يمكن إثبات أن التغير في سياسة الاستهلاك لن يكون لها تأثير على توقعات المستمرين. فإذا فرضنا استثمارا معينا مكونا من فترتين محاسبيتين وأن الاستثمار بالكامل تم في بداية الفترة الأولى فإن قيمة هذا الاستثمار سوف تكون.

$$V_{i,o} = \frac{E(A_{i,1}) + E(D_{i,1})}{1 + E)r_i)^2} + \frac{E(A_{i,2}) + E(D_{i,2})}{1 + E(r_i)^2}$$

فإذا اتبعت الإدارة سياسة استهلاك من شأنها زيادة الدخل - مثلا القسط الثابت بدلا من الاستهلاك المعجل - فإن مثل هذه السياسة سوف تكون معلومة لدى المستمرين تطبيقا لفرض كفاءة السوق وبالتالي فإن الأثر الذي ينتج عنها هو مجرد زيادة $E(A_{i,1})$ ونقص $E(D_{i,1})$. النتيجة أن قيمة الأصل $V_{i,o}$ لن تتأثر بالتغير في السياسة المحاسبية التي تتبعها الادارة.

ولاختبار مدى تأثير المعلومات المحاسبية على الأسعار في سوق الأوراق المالية نجد أن معظم الباحثين يركزون على دراسة العلاقة بين التغيرات في الأرقام المحاسبية وبين التغيرات في الأسعار. السبب في ذلك هو تعدد المتغيرات التي تؤثر في الأسعار وبالتالي يتعذر أخذها

يعتمد على متغير واحد وذلك بغرض اختبار مدى احتواء الأرقام المحاسبية على معلومات In-formation content مؤثرة على تصرفات المستثمرين. ويأخذ نموذج السوق الصيغة التالية :

$$R_{it} = \&_i + B_i Rmt + U_{it}$$

$$E (U_{it}) = O$$

$$Q (Rmt, U_{it}) = O$$

حيث

R_{it} = عائد السهم في الفترة t

$\&_i, B_i$ = معاملات العلاقة الخطية

Rmt = عائد السوق في الفترة t

U_{it} = عنصر تغير عشوائي

ويمثل العنصر العشوائي أثر المعلومات المحاسبية أو أي معلومات أخرى تتصل بالسوق وتؤثر على توقعات المستثمرين. كما يتضح أن هذا النموذج يعتمد على دراسة متغير واحد وهو الأسعار السائدة في السوق واعتبارها المحدد الأساسي لعمل التنبؤات.

ولقد أوضحت الدراسات الميدانية - بدءاً بدراسة Ball and Brown 1968 - إلى أنه يجب التفرقة بين كون الأرقام المحاسبية - الدخل مثلاً - تعكس لنا تأثير المتغيرات المختلفة على الأسعار في سوق الأوراق المالية وبين كون هذه الأرقام بما تحتوى من المعلومات Information Content المؤثرة على تصرفات المستثمرين. فقد اتضح أن الإعلان عن الأرقام المحاسبية قد لا يكون له تأثير متزامن على تصرفات المستثمرين وذلك نتيجة لتسرب هذه المعلومات إلى السوق قبل الإعلان عنها بصورة رسمية. طبقاً لفرض كفاءة السوق هناك مصادر متعددة للحصول على المعلومات اللازمة وبالتالي فإنه في الوقت الذي يتم فيه الافصاح عن الأرقام المحاسبية تكون هذه المعلومات قد أخذت فعلاً في الاعتبار من قبل السوق وانعكس أثرها بالفعل على أسعار الأوراق المالية. إن تعدد مصادر الحصول على المعلومات كثيراً ما يؤدي إلى افراغ الأرقام المحاسبية من محتواها المؤثر وقت الإعلان عنها announcement Peempt وبالتالي يصبح

(1) R J. Ball and P. Brown. «An Emprical Evaluation of Accounting Income Numbers. «Journal of Accounting Research, 6. Autumn 1968. pp. 159 - 178

الدور الأساسي للقوائم المالية المنشورة في نهاية الفترة طبقاً لفرض كفاءة السوق هو مجرد التثبت Confirmation من مدى صحة ما سبق تداوله من معلومات.

• أثر المعلومات المحاسبية

من العرض السابق يتضح لنا أن كل من فرض كفاءة السوق ونظريات الاستثمار تستند على أن المعلومات المحاسبية على درجة عالية من الأهمية في تحديد وتقييم عائد الاستثمار والمخاطر المحيطة به. أي أن أي معلومات جديدة تطرح في السوق لابد وأن يكون لها تأثير على الأسعار في سوق الأوراق المالية. وترتيبا على ذلك فإن الأرقام المحاسبية التي يكون لها هذه الخاصية تعتبر معلومات ذات قيمة ولها محتوى بالنسبة للمستثمر.

ولقد أظهرت البحوث الميدانية الارتباط الايجابي Positive Correlation بين أسعار الأوراق المالية خلال فترة معينة وبين مستويات الدخل الخاصة بالفترة السابقة، كما أثبتت هذه الأبحاث أنه ليس هناك أي تغيرات جوهرية في الأسعار خلال الشهر التالي لنشر القوائم المالية، وهو ما يتفق مع الصيغة الثانية - شبه القوية - من صيغ فرض كفاءة السوق[1].

ولعل من أهم البحوث الميدانية تلك البحوث التي تتعرض لأثر السياسات المحاسبية البديلة على الأسعار في سوق الأوراق المالية. ومن الطبيعي أن تلقى هذه الدراسات الضوء على فرض سذاجة أو بساطة المستثمر. فمن المعروف أن السياسات المحاسبية البديلة تؤثر على أرقام الدخل. فمثلاً مرونة الاختيار المتاحة للوحدات المحاسبية فيما بين طرق حساب الاستهلاك وتقويم المخزون السلعي تؤثر على مستوى الدخل الذي يتم التقرير عنه إلا أنها لا تؤثر بطريقة صريحة على التدفقات النقدية إذ أن هذه الطرق تختلف فيما بينها في توقيت الاعتراف بالمصروفات. والسؤال الآن هو هل هذه البدائل المحاسبية لها تأثير على أسعار الأسهم والسندات؟ من الواضح أنه إذا كان الرد على هذا السؤال بالايجاب فإن ذلك يقوم

(1) Philip Brown and John W. Kennelly, «The Information Content of Quarterly Earnings» **Journal of Business**, July 1972, pp. 403 - 421. See George Foster, «Quarterly Earnings Data: Time Series Properties and Predictive Ability Results», **The Accounting Review**, January 1977 pp. 1 - 2.

دليلاً على عدم كفاءة السوق. أما إذا كان الرد على هذا السؤال بالنفي فإن ذلك يكون دليلاً على ان المستثمر على درجة من الوعي وأنه في استطاعته أن يرى ماوراء الأرقام المحاسبية.

ولقد كانت معظم البحوث الميدانية تؤيد فرض كفاءة السوق إلا أنه حديثاً هناك نتائج ميدانية على عكس ذلك. هذه الدراسات الميدانية يمكن تقسيمها إلى ثلاثة أنواع:-

١ ـ بحوث تتعلق بالبدائل المحاسبية التي ليس لها تأثير واضح على التدفقات النقدية.
٢ ـ بحوث تتعلق بالبدائل المحاسبية ذات الأثر الواضح على التدفقات النقدية.
٣ ـ بحوث تتعلق بالبدائل المحاسبية ذات الأثر غير المباشر على التدفقات النقدية.

فبالنسبة للمجموعة الأولى أجرت مقارنات بين شركات تستخدم طرقاً محاسبية مختلفة في حساب الإستهلاك، إلا أن النتائج لم تسفر عن استجابة واضحة لأسعار الأسهم والسندات مع التغير الناتج في التقارير المحاسبية. فالدخل المحاسبي المرتفع الناتج من مجرد اتباع طريقة محاسبية مختلفة ـ مثلاً القسط الثابت بالمقارنة بالاستهلاك المعجل ـ لم يصاحبه ارتفاع مماثل في أسعار الأوراق المالية[1]. أي أن السوق لم يخدع باختلاف الممارسات المحاسبية وما ينتج عنها من أرباح ورقية «صورية أو محاسبية».

بحوث أخرى مماثلة وصلت إلى نفس النتائج وذلك عن طريق دراسة بدائل محاسبية أو تأجيل الاعتراف بأرباح الحيازة في القوائم المحاسبية. مثل هذه النتائج تؤيد افتراض الوعي لدى المستثمر كما أنها تؤدي إلى القول بأي البدائل المحاسبية التي ليست لها تأثيرات مباشرة على التدفقات النقدية ليس لها تأثيراً أيضاً على أسعار الأسهم والسندات في سوق الأوراق المالية. مما سبق يمكن تفسير هذه النتائج بأن المستثمر يقوم فعلاً بتعديل الأرقام المحاسبية باستبعاد أثر اتباع السياسات المحاسبية البديلة.

أما فيما يتعلق بالمجموعة الثانية من البحوث فهي تتعلق بالبدائل المحاسبية التي لها آثار مباشرة على التدفقات النقدية. والمثال الواضح على هذه البدائل هو الاختيار فيما بين طريقتي

---

(1) William Beaver, H and Roland E Dukes, «Interperiod Tax Allocation, Earnings expectation and the Behavior of Security Prices», The Accounting Review, Apr. 1972, pp 320 - 332

الوارد أولاً والوارد أخيراً في المحاسبة عن المخزون السلعي. فقد وجد أن التغيير إلى الـ... أخيراً كان مصحوباً بالزيادة في أسعار الأسهم والسندات الخاصة بهذه الشركات التي أجـ... هذا التغيير. فعلى الرغم من أن الوارد أخيراً يترتب عليها في فترات ارتفاع الأسعار دخل ... فقد ارتفعت أسعار أسهم هذه الشركات[1].

السؤال الآن هو- كيف يمكن تفسير هذه النتائج على ضوء ما أثبتته التجارب السا... والتفسير الذي يبرر هذه النتائج هو أن الانتقال من طريقة الوارد أولاً إلى طريقة الوارد أخـ... سوف تؤدي إلى تخفيض الدخل المحاسبي والتزام ضريبي أقل أي زيادة في التدفقات النقـ... المتوقعة (وفورات) وبذلك تكون المرحلة النهائية هي زيادة قيمة المنشأة التي يتبلور في ارتـ... أسعار أسهمها في سوق الأوراق المالية.

أما عن المجموعة الثالثة من الدراسات الميدانية فهي تتعلق بالبدائل المحاسبية الـ... يمكن أن تكون لها آثار غير مباشرة على التدفقات النقدية. وبالتالي من المتوقع أن يكون ... تأثير على أسعار الأسهم والسندات. ويقصد بالآثار غير المباشرة تلك التي يكون تأثيرها عـ... قيمة المنشأة بالنسبة لأصحاب رأس المال وليس على التدفقات النقدية المتوقعة ذاتها. فقـ... أجريت دراسة حول تأثير الانتقال من سياسة رسملة تكاليف الاستكشافات في شركا... البترول إلى سياسة المجهودات الناجحة (طبقاً للسياسة الأولى كان يتم رسملة جميع تكاليـ... البحث والتطوير وتعرف بطريقة التكلفة الكلية Full Cost وطبقاً للطريقة الثانية لا ترسمل هذه التكاليف إلا بالنسبة للآبار التي أثبتت أنها آبار منتجة وتعرف بطريقة المجهودات الناجحة Successful efforts) والسياسة الأخيرة من شأنها معالجة مصروفات الاستكشاف كتكاليف رأسمالية بالنسبة للآبار المنتجة فقط وبالتالي فإن الانتقال إلى هذه السياسة سوف يترتب عليه انخفاض الدخل المحاسبي وأيضاً تعرض هذه الأرقام للتغير الكبير من فترة لأخرى. وقد أوضحت الدراسات أن الانتقال إلى طريقة المجهودات الناجحة كان له تأثير

(1) Shyam Sunder, «Relationship Between Accounting Changes and Stock Prices. Problems of Measurement and Some Emprical Evidence, «Emprical Research in Accounting Selected studies 1973 (Supplement to Journal of Accounting Research), pp 1 - 45.

على أسعار الأسهم والسندات[1]. ويلاحظ أن هذه النتائج لا تتفق مع ماكان متوقعا حيث أن هذه البدائل المحاسبية من النوع الذي ليس له تأثير على التدفقات النقدية وأن الاختلاف هو مجرد اختلاف محاسبي. ولذلك اتجه البحث إلى ايجاد تفسير لهذه النتائج غير المتوقعة وفعلاً اتضح من هذه الدراسة أن الانتقال إلى طريقة المجهودات الناجحة أدى إلى انخفاض مقدرة هذه المنشآت على إجراء توزيعات على المستثمرين في المدى القصير وذلك نتيجة الشروط التي يفرضها الدائن على سياسة التوزيعات debt covenants ويعتمد هذا التفسير على نظرية الوكالة Agency Theory التي تفترض أن الوحدة المحاسبية تقوم بدور الوكيل بالنسبة لكل الأطراف ذات المصلحة (المساهمين، حملة السندات، الإدارة...) طبقاً لهذه النظرية تستخدم أرقام الدخل المحاسبية كأساس لتنفيذ عقود الوكالة المبرمة بين المنشأة وبين هذه الأطراف أي كأساس لحساب نصيب كل منهم في ناتج الوحدة المحاسبية. وبالتالي فإن التوزيعات على حملة الأسهم والسندات سوف تتأثر بالتغير في الدخل المحاسبي. وبالتالي فإن التغير المذكور في سياسة التحميل المحاسبية لتكاليف البحث والتطوير لها (من هذه الزاوية) آثار غير مباشرة على التدفقات النقدية المتوقعة للمستثمرين في الوحدة، وبالتالي من المعقول أن يكون لذلك تأثير على أسعار الأوراق المالية. أيضاً في حالة الشروط التي يفرضها الدائن على سياسة التوزيعات على حملة الأسهم فإن هذه الشروط عادة تكون في شكل نسبة معينة من الدخل المحاسبي كحد أقصى للتوزيعات. الهدف من ذلك هو حماية حقوق الدائنين على حساب حقوق المساهمين. ولما كانت طريقة المجهودات الناجحة سوف تؤثر على درجة المخاطرة التي تبدو بها الوحدة المحاسبية نتيجة التغير في أرقام الدخل للفترات المختلفة، فإنه من المتوقع أن يؤثر ذلك على أسعار السوق للسندات وأيضاً لأسهم رأس المال.

ومن الدراسات المتعلقة بسوق الأوراق المالية تلك الدراسات التي تبحث في أثر سياسات الإفصاح المحاسبي البديلة على أسعار الأوراق المالية. وأظهرت هذه الدراسات أن التقارير الخاصة بأجزاء من نشاط المشروع L.O.B. كان لها تأثير على تقديرات المخاطر التي

(1) Daniel Collins, W; Michael S. Rezeff and Dam S. Dhahiwal, «The Economic Determinants of Market Reaction to proposed Mandatory Accounting changes in The Oil and Gas Industry», Journal of Accounting and Economics, March, 1981. pp 37 - 71

- تتعرض لها الأوراق المالية الخاصة بهذا المشروع. فعن طريق تقديم معلومات تحليلية أكثر المجتمع المالي تعرف المجتمع عن درجة المخاطرة المحيطة بهذه الاستثمارات[1]، الأمر الذ يؤثر بطريقة غير مباشرة على الأسعار في سوق الأوراق المالية.

وفي المملكة المتحدة أظهرت الدراسات أن أسعار الأسهم لم تتأثر أو لم يطرأ عليها تغ جوهري منذ بدأت الشركات في نشر قوائم محاسبية معدلة بأثر التغيير في المستوى العا للأسعار. هذه القوائم أصبحت الزامية في المملكة المتحدة. وتدل هذه النتائج على أن س الأوراق المالية كان يقوم بأجراء التعديلات الخاصة به بطريقة غير رسمية الأمر الذي يتفق فرض كفاءة السوق.

مما سبق يمكننا تلخيص أهم نتائج دراسة السوق في الآتي:-

١ - جاءت نتيجة كثير من الدراسات تتفق مع افتراض وجود علاقة بين المعلومات المحاسبية الخاصة بالدخل وبين تحقيق أسعار التوازن في سوق الأوراق المالية.

٢ - جاءت نتيجة كثير من الدراسات متفقة مع افتراض فائدة المعلومات المحاسبية في تقدير مخاطر الاستثمار في الأوراق المالية.

٣ - جاءت نتيجة كثير من الدراسات متفقة مع افتراض أن المستثمر واع ويدرك لأي مدى ليس لتغيير السياسات المحاسبية تأثير مباشر أو غير مباشر على التدفقات النقدية المتوقعة.

وفي مقابل هذه النتائج يمكن توجيه عدة انتقادات لمنهج دراسة سوق الأوراق المالية وتأثيرات السياسات المحاسبية البديلة على هذه السوق وذلك على النحو التالي:-

١ - يعتمد فرض كفاءة السوق على نموذج المنافسة الكاملة وفي هذا تبسيط للأمور قد يؤثر على صحة النتائج التي نصل إليها. المطلوب تحليل النتائج في حالة عدم كفاءة السوق وفي حالة المنافسة غير الكاملة. ذلك لأنه هناك فرق بين أمرين:-

١ - أسعار التوازن — Equilibrium Prices

٢ - الأسعار المثلى — Optimum Prices

---

(1) Bipin B. Ajinka, " An Empirical Evaluation of Line of Business Reporting ", Journel of Accounting Research Autumn, 1980, PP. 343-361

٢ - فرض كفاءة السوق لا يقدم لنا تحليلا لمدى كفاءة المعلومات المحاسبية أي أن المعلومات المحاسبية التي يستجيب لها السوق قد تكون معلومات غير سليمة. فقد تكون البدائل المحاسبية التي ثبت تأثيرها على الأسعار ليست البدائل المرغوب فيها وهناك فرق بين أمرين:-

(أ) تأثير سياسة محاسبية معينة: Effect

(ب) تفضيل سياسة محاسبية معينة: Desirability

ودراسة السوق قد تجيب على الأمر الأول ولكن لا تعطينا إجابات بالنسبة للأمر الثاني إن دراسة السوق ليست كل شيء بالنسبة للبحث المحاسبي The Stock Market is not the Universe.

٣ - إن استجابة المستثمرين للمعلومات المحاسبية قد يكون ناتج عن مجرد التعود على هذه المعلومات في عملية اتخاذ القرارات Functional Fixation كما أن المعلومات المحاسبية مجرد مصدر واحد من مصادر عديدة تؤثر على سوق الأوراق المالية.

٤ - يختص منهج دراسة سوق الأوراق المالية بتأثير المعلومات المحاسبية على سلوك المستثمرين في مجموعهم وليس بالنسبة لكل مستثمر على حدة واهتمامات المحاسبة يجب أن توجه للمستوى الفردي وأيضا المستوى التجميعي.

٥ - من الصعب استنتاج أي علاقة سببية بين المعلومات المحاسبية وبين تغيرات الأسعار في سوق الأوراق المالية - فهناك عوامل كثيرة تؤدي إلى تغير الأسعار وبالتالي يصبح من الصعوبة بمكان تقييم أثر معلومة معينة في معزل عن أثر المعلومات الأخرى. وعدم وجود استجابة من جانب الأسعار تجاه المعلومات الجديدة لا يقوم دليلا على خلو هذه المعلومات من أي تأثير أو إن هذه المعلومات غير مفيدة.

وعلى الرغم من هذه الإنتقادات وغيرها فإن سوق الأوراق المالية يعتبر مجالا جديدا ومفيدا لإثراء الفكر المحاسبي. ومن ناحية أخرى يمكننا الخروج بمجموعة من التوصيات على ضوء ما تم من دراسات حتى الآن. أهم هذه التوصيات هي:-

١ - إن كان هناك جدال حول بديلين محاسبيين، فإن حسم هذا الجدال بطريقة براجماتية (عملية) يتطلب الإفصاح عن أثر كلا البديلين شرط ألا يترتب على ذلك تكاليف

إضافية لا توازي المنفعة المتوقعة. وتوضح هذه التوصية إن العبء انتقل من المحاسب إلى السوق (المستثمر) للقيام بعملية التغير وتحديد الآثار الإقتصادية للعلومات المضافة.

٢ ـ طالما أن هناك اجماع على وجود علاقة بين أسعار الأوراق المالية وبين مستوى المخاطر التي يتعرض لها الاستثمار فإن فكرة المستثمر العادي الغير واع يعتبر افتراضا غير مفيد للفكر المحاسبي. إن المستثمر العادي يقف عادة موقف المستجيب لتغيرات السوق Price taker وبالتالي فأن أي معلومات إضافية تفيد في تحقيق التوازن في سوق الأوراق المالية سوف تنعكس عليه بالفائدة. وإن أي تخفيض في كفاءة سوق الأوراق المالية عن طريق التوسع في الإفصاح سوف تفيد كل من المستثمر العادي والمستثمر الواع وبالتالي فأن فكرة تبسيط القوائم المحاسبية لتكون مستوعبة من المجتمع فكرة مرفوضة.

ويلاحظ أن للتوصيتين السابقتين علاقة بمنهج التوسع في الإفصاح ومنهج اقتصاديات المعلومات. وسوف نتناول هذين المنهجين بالتفصيل في هذا الفصل.

٨ / ٦ / ١٩٩٤م

المبحث الرابع
منهج الدراسات الوضعية

أوضحنا فيما سبق أن البحث المحاسبي قد يكون بحثا قياسيا (أو معياريا) Normative كما قد يكون بحثا وضعيا (أو وصفيا) Positive Prescriptive والبحوث القياسية بحوث تهدف إلى توصيف الممارسات الواجب اتباعها في حين أن البحوث الوضعية تهدف إلى تفسير وتفهم الأوضاع القائمة وذلك بغرض التنبؤ بالسلوك المتوقع إزاء المواقف المختلفة. وقد تناولنا في الجزء السابق من هذا الفصل أهم البحوث الوضعية في مجال دراسة السوق، ونتناول الآن أهم البحوث الوضعية المعاصرة التي تهتم بدراسة سلوك الإدارة تجاه السياسات المحاسبية البديلة. السؤال الأساسي في هذه الدراسات هو: لماذا تختار الإدارة سياسة محاسبية معينة بالتفضيل عن سواها من السياسات البديلة الأخرى؟

وتعتمد هذه الدراسات الوضعية على افتراضين أساسيين.[1]

١ ـ فرض كفاءة السوق وذلك من حيث القدرة على الاستفادة من المعلوما المتاحة Informational efficiency

٢ ـ فرض التصرف الرشيد من قبل الإدارة وبالتالي سعيها إلى تعظيم المنافع التي تحصل عليها (الثروة الذاتية للإدارة) Maximicing their personal wealth

وبالإضافة إلى هذه الإفتراضات تعتمد هذه الدراسات على نظرية الوكالة Agency theory باعتبارها النموذج الإقتصادي المعاصر لتصرفات المنشأة. طبقا لنظرية الوكالة ينظر إلى المنشأة على أنها مجموعة من العقود Nexus of contracts وأن الغرض من هذه العقود هو تخفيف حدة التعارض Mitigate بين الأطراف المختلفة وبصفة خاصة: الإدارة، حملة الأسهم، حملة السندات.

واهتمام الإدارة في التقارير المالية الخارجية يدور حول جانبين رئيسين:

١ ـ تحديد السياسة المحاسبة الملائمة ومستوى الإفصاح اللازم. أي الإختيار من بين البدائل المحاسبية المتاحة؟

٢ ـ اتخاذ موقف إزاء أي معايير تصدر أو تقترح من قبل الأجهزة المسئولة عن تنظيم مهنة المحاسبة والمراجعة.

ومما لا شك فيه أن دراسة هذه الإهتمامات الإدارية يتطلب تحديد أثر البدائل المحاسبية المختلفة على المصالح الذاتية للإدارة. وفيما يلي نموذج عن الدوافع والاعتبارات التي تؤثر على موقف الإدارة. الغرض من دراسة هذا النموذج هو بحث امكانية الإعتماد عليه في مجال التنبؤ بالسلوك الإداري المتوقع تجاه المسائل المتعلقة بتنظيم السياسة المحاسبية في مجالات التطبيق المختلفة.

---

(1) Jerold L. Zimmerman, " Positive Reserch in Accounting " perspective on Research, edited by R. Nair and T. Williams, May 1980, PP. 107-128.

النموذج الوضعي للسياسة المحاسبية:

يهتم النموذج الذي سوف نعرض له هنا إلى بحث التأثير المتبادل بين إدارة الوحدة وبين السياسة المحاسبية. ومن الطبيعي أن يقدم لنا هذا النموذج شرحا وتفسيرا لجانبين رئيسين:

١ ـ أثر السياسات المحاسبية البديلة على التدفقات النقدية الخاصة بالوحدة الإقتصادية.

٢ ـ أثر السياسات المحاسبية البديلة على مصالح إدارة الوحدة الإقتصادية.

والشكل في الصفحة المقابلة يوضح لنا عناصر هذا النموذج[1]. في هذا الشكل نجد في أقصى اليسار أن التقارير المالية تتأثر بعاملين أساين:

١ ـ الأحداث الإقتصادية.

٢ ـ التغيرات في السياسة المحاسبية المتبعة. وفي أقصى اليمين يوضح الشكل ردود فعل الإدارة تجاه هذين العاملين. وتنحصر ردود فعل الإدارة في أحد الإتجاهات الثلاثة التالية:

١ ـ الضغط على الأجهزة المنظمة للسياسة المحاسبية: وهنا تقوم الإدارة في المشروعات المختلفة بممارسة التأثير سواء بالتأكيد أو المعارضة للأجهزة المسئولة عن تنظيم مهنة المحاسبة. هذا الضغط من قبل الإدارة قد يكون كرد فعل تجاه تغيير أو معيار محاسبي معين صادر بصورة رسمية كما هو الحال في موقف إدارة شركات البترول تجاه قيام مجلس معايير المحاسبة الأمريكي FASB باستبعاد طريقة التكلفة الكلية Full cost وفرض طريقة الجهود المثمرة successful efforts. كذلك قد يكون ضغط إدارات الشركات على الأجهزة المنظمة للسياسات المحاسبية بغرض التخفيف من حدة أوضاع اقتصادية معينة. مثال على رد الفعل الأخير نجده في ضغط إدارة الشركات لإعفائها من ضرورة اتباع طريقة الوارد أخيرا يصرف أولا في القوائم المالية المنشورة والاكتفاء باتباعها فقط لأغراض حساب الضريبة. من الواضح أن هذا الموقف من قبل الإدارة جاء كرد فعل طبيعي للتخفيف من حدة ظاهرة ارتفاع الأسعار.

(1) Lauren Kelly, Positive Theory Research: A review "Journal of Accounting Literature, The society of Accounting research Digest, Spring 1983, P. 113.

الأحداث الاقتصادية

التغير في السياسة العامة

التقارير المالية

أثر المعلومات الجديدة

الآثار النقدية المباشرة

تكلفة الإقراض

تكلفة الآثار السياسية

أسعار الأوراق المالية

ملكية الإدارة في رأس المال

شهرة الإدارة

السلوك الإداري

نظام الحوافز الإدارية

٢ ـ التغير الاختياري في السياسة المحاسبية: وهنا تقوم الإدارة من جانبها في المشروعات المختلفة بتغيير بعض الطرق المحاسبية وذلك بغرض تخفيف حدة Mitigate الآثار الناتجة عن ما قد يفرض عليها من معايير محاسبية معينة. فمثلاً عند صدور المعيار المحاسبي الخاص بضرورة تحميل تكاليف البحث والتطوير أولاً بأول ووجوب معالجتها باستمرار على أنها مصروفات إيرادية، نجد أن كثيراً من الشركات أحدثت تغييرات اختيارية في سياستها المحاسبية Discretionary changes وذلك بغرض مقابلة الانخفاض الناتج في الأرباح. أمثلة على السياسات المحاسبية المعوضة لأثر هذا المعيار على الأرباح نجدها في اتجاه الإدارة نحو استهلاك تكاليف التقاعد الخاصة بالسنوات السابقة على فترات محاسبية أطول، وإطالة العمر الاستهلاكي للأصول الثابتة. وهكذا. كذلك قد تقدم الإدارة على أحداث تغير اختياري في سياستها المحاسبية بغرض مقابلة أثر ظروف أو أحداث اقتصادية معينة، كما في حالة الانتقال من طريق قسط الاستهلاك الثابت إلى أحد طرق الاستهلاك المعجل accelerated depreciation وذلك بغرض التخفيف من حدة الارتفاع في معدلات التضخم.

٣ ـ التغير في سياسات الإنتاج أو الاستثمار أو التمويل. وهنا تقوم الإدارة من جانبها بتغيير سياسة الإنتاج أو الاستثمار أو التمويل وذلك بغرض تخفيف حدة الآثار الناتجة عن التطبيق الإجباري Mandatory لمعيار محاسبي معين. مثال على ذلك نجده في المعيار الخاص بمعالجة أثر تغيرات أسعار العملات الأجنبية، والذي يقضي بوجوب الاعتراف محاسبياً بكل مكاسب (خسائر) التغير في أسعار هذه العملات سواء تحققت هذه المكاسب أو لم تتحقق. ولقد كان نتيجة صدور هذا المعيار أن قامت إدارة كثير من الشركات بالعمل على تخفيض حجم معاملاتها في العملات الأجنبية أو الدخول في صفقات تغطية (حماية) Hedging لتعويض أثر التغيرات المتوقعة في أسعار هذه العملات. ومن ناحية أخرى قد تقوم إدارة الشركات باحداث تغير في سياساتها الخاصة بالإنتاج أو الاستثمار أو التمويل وذلك لمقابلة ظواهر إقتصادية معينة، كما في حالة تخفيض الاستثمار في الفروع الأجنبية في البلاد غير المستقرة إقتصادياً أو سياسياً.

ويلاحظ على ردود الفعل الثلاثة السابقة أنها قد تكون استجابة لتغيرات في السياسة

المحاسبية المفروضة على المنشأة أو استجابة لأحداث إقتصادية معينة. وهنا نجد أنه يلزم التفرقة بين هذين الدافعين ذلك لأن تقييم وتفسير السلوك الإداري سوف يختلف في كل حالة. كذلك يجب أن يتم تقييم التوجهات الثلاثة السابقة في كل حالة من حيث الأثر المقارن للتكلفة والعائد.

فمثلاً قد يكون من المفضل من وجهة نظر التكلفة أن تلجأ الإدارة إلى الضغط والتشاور lobbying للتأثير على موقف الأجهزة المنظمة لمهنة المحاسبة وذلك بالمقارنة بالتوجه الثالث والذي فيه تعمد الإدارة إلى تغيير سياستها الإنتاجية أو الاستثمارية أو التمويلية. أما عن العائد الذي ينتج من سلوك إداري معين والذي يتم مقابلته بالتكلفة فيتمثل في تأثير هذا السلوك على المصالح الذاتية (الشخصية) للإدارة. وهنا يلزم التنبيه إلى أنه عند تقييم العائد يجب أن يؤخذ في الاعتبار احتمالات فاعلية كل من هذه الاتجاهات الإدارية البديلة. فمثلاً يلاحظ أن الاتجاه نحو التأثير والضغط على الأجهزة المسئولة عن تنظيم المهنة لتغيير موقفها بشكل معين يعتبر اتجاهاً أقل تكلفة لإدارة المنشأة إلا أنه من ناحية أخرى نجد أن احتمالات نجاحه (فاعليته) منخفضة.

وفيما بين أقصى اليسار وأقصى اليمين من الشكل التوضيحي للنموذج - أي فيما بين التغير الحادث في التقارير المالية وبين التصرفات الإدارية البديلة - نجد مجموعة من العوامل التي تؤثر على المصالح الذاتية للإدارة. وبدراسة هذه العوامل يمكن التنبؤ بالسلوك الإداري المتوقع تجاه تغير معين في السياسة المحاسبية للمنشأة. فهذه العوامل تمثل الدوافع أو المؤشرات السلوكية للإدارة وبدراستها يمكن تفهم الدور الذي تمارسه الإدارة في تحديد السياسة المحاسبية الملائمة. وبصفة عامة يمكن القول أن النموذج الوضعي لتحديد السياسة المحاسبية الملائمة للمنشأة يعتمد على العناصر الفكرية التالية:

١ ـ مكونات عائد الإدارة — Components of Management's wealth

٢ ـ نظرية التعاقدات — Contracting Theory

٣ ـ نظرية الوكالة — Agency theory

٤ ـ سلوك الأسعار في سوق الأوراق المالية — Stock price effect

على المصالح الذاتية للفريق الإداري بالمنشأة. ومن المسلم به أن الإدارة، حكمها حكم أي طرف آخر، تسعى إلى تعظيم Maximizing ثروتها الخاصة (مصالحها) من خلال عملها في تصريف شئون المنشأة. هذه المصالح قد تكون مصالح جارية أو مصالح مستقبلة، كما أنها قد تشتمل على منافع مالية وأيضاً مزايا عينيه، كما أن الإدارة قد تحصل على هذه المنافع بصورة مباشرة وغير مباشرة. وبصفة عامة، ولأغراض دراسة الأثر المتبادل بين السياسة المحاسبية وبين مصالح الإدارة لدى المنشأة، يمكن تبويب هذه المصالح من حيث المصدر إلى ثلاث مكونات أو عناصر رئيسية:

١ ـ الرواتب والمكافآت Bonus payments. وهذه تكوّن نظام الحوافز الإدارية وسواء كانت هذه الحوافز مالية أو عينية. ويمثل هذا العنصر العائد المباشر الذي تحصل عليه بصورة منتظمة وبناء على تعاقد رسمي بينها وبين أصحاب رأس المال.

٢ ـ تكوين شهرة إدارية. ويقصد بها تكوين قيمة للإدارة كأصل بشري Human capital. ويتم تكوين هذا الأصل ـ الشهرة الإدارية ـ عن طريق السمعة الحسنة في سوق العمل الإداري Management labor market ويمثل هذا العنصر عائد غير مباشر للإدارة إذ أنه يأتي عن طريق نجاح الإدارة في رفع أسعار أسهم وسندات المنشأة في سوق الأوراق المالية، وينعكس في زيادة فرص العمل المتاحة لفريق الإدارة وزيادة مستوى الرواتب والمكافآت التي تعرض عليه.

٣ ـ ملكية الإدارة في رأس مال المنشأة: Stock ownership. تستطيع الإدارة تحقيق عائد بصورة غير مباشرة وذلك عن طريق ملكية جزء من رأس مال المنشأة. ففي هذه الحالة يتم الربط بين مصالح كل من الإدارة وحملة الأسهم ويصبح لدى الإدارة دافع قوي للعمل على زيادة قيمة المنشأة ممثلة في أسعار أسهم رأس المال. وعليه فإن أحد السبل التي يمكن أن تحقق بها الإدارة منافع ذاتية لها يكون عن طريق التصرف بما يؤدي إلى زيادة أسعار أسهم المنشأة في سوق الأوراق المالية.

وهكذا نجد أن أسعار أسهم رأس المال في سوق الأوراق المالية تؤثر على المصالح

الذاتية للإدارة، ومن هنا تأتي أهمية اختيار السياسة المحاسبية للمنشأة. وتؤثر السياسة المحاسبية على أسعار الأوراق المالية من خلال طرق متعددة كما هو موضح في الشكل:

١ _ ما ينتج عن هذه السياسة من افصاح عن معلومات جديدة New informtion.

٢ _ ما ينتج عن هذه السياسة من آثار نقدية مباشرة مثل تكاليف تطبيق النظام المحاسبي وتأثير السياسة المحاسبية على الالتزامات الضريبية للمنشأة.

٣ _ تأثير السياسة المحاسبية على تكاليف الاقتراض وتكلفة رأس المال بصفة عامة Debt agreements.

٤ _ تأثير السياسة المحاسبية على ما يعرف بالتكاليف السياسية political costs.

وتشير هذه الآثار المتعددة إلى أهمية الفكر الوضعي المعاصر في مجال التحليل المحاسبي. طبقاً لهذا الفكر الوضعي أصبح واضحاً مدى تأثير السياسات المحاسبية المتبعة وما يحدث فيها من تغيرات على التدفقات النقدية المتصلة بإدارة المنشأة أو المنشأة ذاتها، كما أصبح واضحاً أنه هناك تأثيرات نقدية غير مباشرة لا تقل أهمية عن التأثيرات النقدية المباشرة. ذلك على عكس ما كان سائداً في السابق وبصفة خاصة ما كان يفترض من أن المعلومات المحاسبية متاحة للاستخدام العام دون تكلفة، وأن الدخول في تعاقدات أو اتفاقيات فيما بين الأطراف المختلفة بالاعتماد على الأرقام المحاسبية لا يترتب عليه أيضاً آثار نقدية، وأخيراً أن الإفصاح المحاسبي عن الأحوال المالية للمنشأة بطريقة أو أخرى لن يكون له آثار سياسية تنعكس بدورها على حجم وتوقيت التدفقات النقدية:

Positive accounting researchers developed theories of accounting practice by applying economic theories that assumes nonzero contracting and information costs. This cost assumption allows accounting procedures to affect the firm's or firm manager's cash flows and so provides the opportunity to explian variations in procedures accros firms and time. Accounting is no longer mere form..

Contracting and information costs are assumed to be nonzero in both the firm's contracting process and the political process that determines government regulation of the firm's activities Consequently, the choice annong procedures depends on both contracting and political process cash flow effects[1].

---

(1) Watts and zimmerman, Positive Accounting theory, Op. cit, P 179

ج- نظرية التعاقدات:

وتعتبر نظرية التعاقدات contracting theory أهم التفسيرات المعاصرة لطبيعة الوحدة المحاسبية. طبقا لهذه النظرية يتم تفسير طبيعة المنشأة على أنها مجموعة من العقود التي تحكم العلاقات بين الأطراف المختلفة ذات المصلحة في تتبع اقتصاديات هذه المنشأة[1]. فالوحدة المحاسبية هنا ليست شخصا طبيعيا وليست شخصية معنوية مستقلة كما أنها ليست مجرد اعتماد من الأموال المخصصة لغرض معين، وإنما هي إئتلاف بين أصحاب الحقوق properly rights مؤسس على عقود (اتفاقيات) رسمية وغير رسمية بين الأطراف المعنية. وهنا نجد أن كل طرف من الأطراف يسعى وراء تعظيم مصالحه الشخصية وبالتالي من المتوقع أن يقوم بتصرفات تؤثر بالسالب على مصالح الأطراف الأخرى وبالتالي على قيمة المنشأة وعلى احتمالات استمرارها:

Each individual recognizes that his or her own welfare depends on the firm's survival but at the same time has incentives to take actions that reduce the firm's value and chance of survival[2].

وعليه فإن عملية تحديد العقود يعتبر امراً حيويا بالنسبة لا ستمرار المنشأة ونجاحها في مواجهة المنشآت المنافسة. وبصفة عامة يمكن القول أن الاختيار بين أساليب التعاقد contracting techinques البديلة يكون على أساس مدى فاعليتها في التخفيف من حدة التعارض بين مصالح الأطراف المختلفة ومقاومة محاولات تهرب البعض من الوفاء بمسئولياتهم المحدودة shirking ومما لا شك فيه أن الحاجة الى الدراسة التحليلية لمجموعة التعاقدات المعمول والعمل على تحديثها أولا بأول يعتبر أيضا على درجة عالية من الأهمية وبصفة خاصة كلما انخفضت درجة كفاءة سوق العمل الاداري[3]. فمن الملاحظ أن هذه السوق لا توفر في أغلب الأحيان ردود فعل سريعة لأي انحرافات في العمل الاداري الأمر الذي ينعكس على اقتصاديات المنشآت المعنية.

(1) A. Alchaiann and H. Demsetz, «Production, Information Costs, and Economic Organization» American Economic Review, Desember, 1972, PP. 777-95.

(2) Watts and Zimmweman, ibid, p. 198.

(3) E.F. Fama, and M.C. Jensen, «agency Problens and Risidual Claims,» Journal of law and Economics, 26, June 1983, pp. 327-350.

والنظر إلى المنشأة على أنها مجموعة من التعاقدات له تأثيرات محاسبية متعددة وذلك من جانبين رئيسيين :

أولاً :دور الأرقام المحاسبية في إبرام هذه العقود وتحديد شروطها .

ثانياً :دور الأرقام المحاسبية في متابعة تنفيذ هذه العقود .

وعليه فإن من الطبيعي ان ينشأ اهتمام من جانب الأطراف المتعاقدة في السياسات المحاسبية المطبقة وفي أي تغيير يطرأ على هذه السياسات . ودراسة هذه الاهتمامات بالسياسة المحاسبية للمنشأة يمثل أحد أركان ما يعرف حاليا بنظرية الوكالة Agency theory . ونظرية الوكالة ما هي الا تطبيق للعلاقة في عقد الوكالة على العلاقات القائمة بين الموكل أو الأصيل principal وبين الوكيل Agent وذلك في اتجاهين :

١ ـ اتجاه من الموكل إلى الوكيل في شكل تفويض سلطة اتخاذ القرارات في حدود معينة .

٢ ـ اتجاه من الوكيل الى الموكل في شكل أداء أعمال بالنيابة عن ولصالح الأصيل .

«A contract under which one or more persons (principal (s)) engage another person (the agent) to perform some service on their behalf which involves delegating some decision making authority to the agent[1].

وبالتطبيق على الوحدات الاقتصادية ، تقوم هذه العلاقة أساسا بين الادارة بصفتها وكيلا وبين حملة الأسهم والسندات بصفتهم الطرف الأصيل . ونتيجة لعلاقة الوكيل ـ الموكل هذه تنشأ احتمالات تعارض في المصالح وذلك على مستويين :

١ ـ التعارض بين مصالح الاداريين وبين مصالح حملة الأسهم .

٢ ـ التعارض بين مصالح الاداريين حملة الأسهم Share holder management وبين مصالح حملة السندات .

وينشأ من احتمالات التعارض على هذين المستويين ما يعرف بتكاليف الوكالة agency costs وكما سبق أن ذكرنا تتكون تكاليف الوكالة من ثلاثة عناصر :

(1) M. Jensen and W. Mecking, «Theory of the firm, Management Behavior, Agency costs and ownership structure.» Journal of Financial Economics, vol. 3, 1976, P-308

اولاً : تكاليف تتمثل في اجراءات يقوم بها الوكيل لتأمين مصالح الموكل وبث الثقة لديه Bonding Costs.

ثانياً : تكاليف تتمثل في اجراءات يقوم بها الموكل للرقابة على ومتابعة أداء الوكيل Monitoring Costs.

ثالثاً : تكاليف تتمثل في الأثر السلبي على أسعار أسهم وسندات المنشأة والذي ينشأ من احتمالات اتخاذ قرارات من قبل الوكيل لا تتفق مع مصالح الموكل residual loss.

فالادارة باعتبارها أحد أطراف عقد الوكالة قد تتخذ قرارات تخدم مصالحها الذاتية حتى ولو كان ذلك على مصالح الأطراف الأخرى. وبافتراض كفاءة السوق فإن مثل هذه التصرفات سوف تكون محل توقع من قبل المستثمرين وبالتالي سوف تؤخذ في الاعتبار عند تحديد القيمة التي يمكن دفعها ثمنا لاسهم وسندات المنشاة. أي أن توقعات المساهمين وحملة السندات لهذا التعارض سوف يؤثر بالسالب على قيمة المنشأة في سوق الأوراق المالية، وهذا هو ما يمثل النوع الثالث من تكاليف الوكالة. ومما لا شك فيه أن هذا النوع من التكاليف سوف تتحمل عبئه الادارة في النهاية وذلك في صورة ارتفاع في تكلفة رأس المال ـ انخفاض قيمة المنشأة. هذا التوقع الأخير من قبل الادارة يدفعها بالتالي إلى القيام باجراءات لتجنب هذا الانخفاض المتوقع في القيمة السوقية للأسهم والسندات وذلك عن طريق تأمين مصالح الموكل ـ أصحاب الحقوق. ومن الطبيعي ان هذه الإجراءات سوف يترتب عليها تكاليف وتقع عبئها في النهاية على ادارة المنشأة (الوكيل). ومن ناحية أخرى سوف يقوم الموكل (الأصيل) باتخاذ اجراءات وقائية لمنع الادارة من اتخاذ قرارات في غير صالحه. هذه الاجراءات يترتب عليها تكاليف يقع عبئها ايضا في النهاية على الوكيل (الادارة) وذلك لأن الموكل سوف يأخذ في اعتباره هذه الاجراءات وما يترتب عليها من اعباء عند تقرير شرائه لاسهم وسندات المنشأة وبالتالي يعرض أسعار مخفضة بمقدار هذه الأعباء المتوقعة. ويلاحظ هنا أن العلاقة بين هذه العناصر الثلاث لتكاليف الوكالة هي أنه في حالة التوازن سوف تتساوى المنافع المتمثلة في تجنب انخفاض أسعار الأسهم والسندات residual loss مع التكاليف الأخرى التي يتحملها كل من الوكيل والموكل:

equilibrium, the benefits the bonding and monitoring contracts (the reduction in the

residual loss) equal the costs of contracting and management's lost utility from placing restrictionson its actions (e. g. The reduction in shirking or perquisites taken from the firm)[1].

والتحليل السابق لنظرية الوكالة يساعد كثيراً في فهم سلوك الإدارة تجاه المسائل المتعلقة بالسياسة المحاسبية للمنشأة. فتحديد دخل الادارة وطريقة حساب مكافآتها يعتمد على طبيعة العقود التي يتم ابرامها لهذا الغرض. ومن المعروف أن هذه العقود يجب أن تحد بقدر الامكان من خطورة التعارض بين مصالح الادارة وبين مصالح حملة الأسهم والسندات. ولذلك يلزم دائما صياغة هذه العقود وبما يحقق الربط بين الإدارة وبين مصالح حملة الأسهم والسندات بقدر الإمكان. فمثلا كلما زادت ملكية الادارة في رأس المال كلما كانت احتمالات التعارض أقل. وبالعكس كلما قلت نسبة الملكية كلما سعت الادارة إلى الحصول على أكبر قدر ممكن من المزايا العينية non-pecuniary income ففي هذه الحالة الأخيرة تستفيد الادارة بامكانيات المنشأة دون تحمل تكاليف هذه المزايا الا في حدود النسبة التي تمتلكها من رأس المال، في حين يتحمل بقية التكاليف حملة الأسهم والسندات.

ومن هنا جاء شيوع استخدام أرقام الدخل المحاسبي كأساس لحساب دخل الادارة وأي حوافز أخرى مثل توزيعات أسهم رأس المال Stock options. ومن ناحية أخرى، يجب ملاحظة أن الادارة سوف تقاوم أي محاولة للحد من حريتها في عملية اتخاذ القرارات أو الحد من استفادتها الغير تعاقدية من إمكانيات المنشأة Management's lost utility. ولعل في ذلك ما يفسر لنا اهتمام الادارة ومدى الحرص الذي يجب أن تبذله عند إختيارها لسياسة المحاسبية للمنشأة. ومن ناحية أخرى، حتى لو إفترضنا أن سوق العمل الإداري على درجة من الكفاءة بحيث تمنع التعارض بين مصلحة الادارة ومصلحة أصحاب الأموال، فإن افتراض هذه الكفاءة معناه اعتماد السوق على المؤشرات المحاسبية في عملية تقييم أداء الادارة الأمر الذي يؤدي إلى خلق اهتمام أكثر في الأمور المتعلقة بالسياسة المحاسبية وبصفة خاصة من حيث أثر هذه السياسة على تصميم وتنفيذ نظم الحوافز الإدارية بالمنشأة.

وهكذا نجد أن كل من نظرية التعاقدات ونظرية الوكالة يقدمان لنا تفسيراً وصفياً لسلوك الإدارة إزاء حركة أسعار الأسهم والسندات في سوق الأوراق المالية. فبناء على

(1) Lauren Kelly, Positive Theory Research: A Review, 1983, op cit P 116

التحليل السابق، نجد أن أي تغيير في أسعار أسهم وسندات الوحدة الاقتصادية سوق يقابلها بالضرورة تأثير على مصالح الإدارة. ولما كانت أسعار الأوراق المالية في السوق تتأثر بدورها بما ينشر من أرقام محاسبية فإن ذلك يقدم لنا تفسيراً وضعياً لاهتمام الإدارة وقدرة على التنبؤ بسلوكها تجاه السياسات المحاسبية البديلة. ولمعرفة أبعاد هذه النقطة الأخيرة لتتبع المنافذ المختلفة التي من خلالها تؤثر السياسة المحاسبية المطبقة على الأسعار في سوق الأوراق المالية.

فكما سبق أن أوضحنا عند مناقشة فرض كفاءة السوق، تتأثر أسعار الأسهم والسندات بالسياسة المحاسبية المطبقة فقط في الحالات التالية:

١ ـ إذا أدت هذه السياسة المحاسبية أو أي تغيير فيها إلى توفير معلومات جديدة. أي أن الأرقام المحاسبية المنشورة لها محتوى حقيقي من المعلومات وبالتالي سوف يكون لها تأثير على سلوك الأسعار في السوق.

٢ ـ إذا أدت السياسة المحاسبية المطبقة أو أي تغيير فيها إلى تأثيرات على التدفقات النقدية المتوقعة وبالتالي على قيمة المنشأة.

ولاشك أن ذلك يترك مجالاً لكثير من الجوانب المحاسبية التي ليس لها تأثير مباشر على سلوك الأسعار في سوق الأوراق المالية. إلا أنه من ناحية أخرى، وكما سبق أن أوضحنا هناك ممارسات محاسبية كثيرة تؤثر بطريقة غير مباشرة على التدفقات النقدية المتوقعة ومن هذه الزاوية يمكن أن يكون لها تأثير على أسعار الأوراق المالية. وطبقاً للبحوث الوضعية تتركز هذه الآثار المحاسبية غير المباشرة في جانبين رئيسيين:

١ ـ تكاليف تتعلق باتفاقيات التمويل الخارجي Debt agreements.

٢ ـ تكاليف تتعلق بأثر المخاطر السياسية political costs.

وتدبير الأموال عن طريق الاقتراض يكون بأحد طريقتين: -

١ ـ الاقتراض العام public debt وذلك عن طريق طرح السندات للاكتتاب العام.

٢ ـ الاقتراض الخاص private debt وذلك بعقد الاتفاقيات مع الأفراد والمنشآت المالية المختلفة.

وأياً كان مصدر الائتمان فإن عقود الاقتراض يترتب عنها تأثير على تكاليف الوكالة،

وذلك نتيجة ما ينشأ عن هذه العقود من تعارض بين الأطراف المتعاقدة. وينشأ التعارض بصفة خاصة بين الإدارة المالكة لجزء من رأس المال وبين الدائنين. إذ من المتوقع في مثل هذه الأحوال أن تسعى الإدارة إلى تعظيم قيمة أسهم رأس المال حتى ولو كان ذلك على حساب قيمة المنشأة - قيمة الأسهم والسندات مجتمعه. أي أن الإدارة هنا سعياً وراء تحقيق مصالحها الذاتية غالباً ما تؤدي تصرفاتها إلى تحويل الثروات من الدائنين إلى المساهمين Transfer of wealth. هذه التصرفات قد تكون متعلقة بالنشاط الإنتاجي أو الاستثماري أو التمويلي. فمثلاً من المتوقع أن تقوم الإدارة في مثل هذه الأوضاع بزيادة التوزيعات على المساهمين ولو عن طريق بيع أصول المنشأة خصيصاً لهذا الغرض، أو قبول استثمارات على درجة عالية من المخاطرة نظراً لأن عائدها المرتفع سيعود إلى المساهمين، أو الاقبال على إصدارات لسندات ذات شروط أفضل من الشروط الممنوحة للدائنين الحاليين لاستخدامها في استثمارات ذات عائد مرتفع لصالح المساهمين، أو رفض استثمارات مضمونة لأنها لا تتمتع بعائد مرتفع وأن فائدتها بالتالي تعود فقط على الدائنين.

ولما كان فرض كفاءة سوق الأوراق المالية من شأنه أن المقرضين يمكنهم توقع مثل هذه التصرفات من جانب الإدارة، فإن هؤلاء المقرضين سوف يخفضون السعر الذي يقبلونه للسندات بما يقابل هذه المخاطر المتوقعة. ولما كانت هذه القيمة المنخفضة للسندات معناها زيادة في تكلفة رأس المال وبالتالي فإن عبء التخفيض سوف يقع في النهاية على إدارة المنشأة، الأمر الذي يدفع هذه الإدارة إلى الدخول في تعاقدات ذات شروط مقيدة لحريتها bond covenents في التصرف بعد إصدار السندات وبما يحفظ حقوق الدائنين. ومما لاشك فيه أن تحديد طبيعة هذه القيود يتطلب في الغالب الاعتماد على الأرقام المحاسبية وتحديد طريقة حسابها قبل الدخول في الاتفاقيات. ومن هنا يتضح لنا أهمية السياسة المحاسبية المتبعة ومدى تأثيرها على تكاليف عقد الوكالة.

أما عن تأثير السياسة المحاسبية على ما يعرف بتكاليف السياسة فهو تأثير متعدد المصادر. فمن ناحية تستخدم الأرقام المحاسبية كأساس لتنظيم كثير من المشروعات كما في حالة تحديد أسعار الخدمات في شركات المنافع العامة أو في تحديد كيفية توزيع الأرباح في البنوك. ومن ناحية أخرى نجد أن أي تغيير في السياسة المحاسبية يؤثر على حساب الضريبة

المستحقة على المنشأة الأمر الذي ينعكس على التدفقات النقدية المستقبلة وبالتالي على الأسهم والسندات في سوق الأوراق المالية. كذلك تعتمد الأجهزة المنظمة للاقتصاد القومي على التقارير المالية في توجيه تحويلات الثروة من قطاع الأعمال إلى القطاعات القومية الأخرى. فمثلاً نجد أن الافصاح عن معدلات ربحية مرتفعة عادة ما يؤخذ كمؤشر لوجود عوامل احتكارية الأمر الذي يؤدي إلى احتمالات التدخل الحكومي أو رفع معدلات الضرائب أو تعزيز مطالبات الاتحادات العمالية، أو التدخل لتحديد أسعار المنتجات.. وهكذا. ومما لاشك فيه أن افتراض كفاءة الإدارة من شأنه توقع مثل هذه الاحتمالات الأمر الذي يدفعها لاختيار سياسة محاسبية تمكنها من تخفيض التكاليف السياسية بقدر الإمكان. أيضاً يلاحظ أن فرض كفاءة سوق الأوراق المالية من شأنه إمكانية التنبؤ بمثل هذه التكاليف السياسية الأمر الذي ينعكس على أسعار الأسهم والسندات التي يجري بها التعامل الأمر الذي يؤثر على مصالح الإدارة سواء بصورة مباشرة أو غير مباشرة.

وهكذا نجد أن الأرقام المحاسبية تدخل وتؤثر في مجالات عديدة، الأمر الذي يحتم على الإدارة اعطاء أهمية بالغة بأمور السياسة المحاسبية سواء من حيث الاختيار أو من حيث موقفها تجاه أي تغيير يفرض عليها في هذه السياسة. وتقييم الإدارة للسياسات المحاسبية البديلة يتطلب دراسة للتكاليف والعائد تحت كل سياسة. ومن ناحية أخرى تتأثر التكلفة والعائد بالتصرف الإداري تجاه أي تغيير في هذه السياسة. فكما سبق أن ذكرنا تعتمد التكلفة على ما إذا كانت الإدارة سوف تقبل تطبيق معيار محاسبي معين أو سوف تقوم بتصرف مضاد تجاه هذا المعيار. فإذا قبلت الإدارة هذا المعيار فإنه يلزم تحديد أثره على ثروة الإدارة وعلى قيمة المنشأة، أما إذا قامت الإدارة برد فعل معين تجاه هذا المعيار فإن دراسة التكلفة سوف تكون أكثر تعقيداً إذ أنها سوف تختلف باختلاف ردود الفعل البديلة: هل ستقاوم الإدارة وتضغط للتأثير على موقف الأجهزة المسئولة عن إصدار المعايير؟ هل ستتبع الإدارة طرق محاسبية تعوض التأثير الناتج عن تطبيق المعيار؟ هل ستتبع سياسات إنتاجية أو استثمارية أو تمويلية للحد من تأثير هذا المعيار على الأرقام المحاسبية؟ أما عن العائد الذي يترتب من اتباع تصرف إداري معين تجاه السياسات المحاسبية فهو يتمثل في قيمة ما تتجنبه الإدارة من سلبيات كما أن هذا العائد يعتمد على احتمالات النجاح بالنسبة لكل رد فعل إداري. وهنا يلزم التنبيه إلى أنه

كثيراً ما تواجه الإدارة موقف اختيار بين أمور متعارضة. فمثلاً قد تجد الإدارة نفسها أمام الاختيار بين تأثيرات متعارضة لنفس السياسة المحاسبية كما في حالة اتباع طرق من شأنها زيادة أرقام الربح المحاسبي. في مثل هذه الحالة على الإدارة أن تقارن زيادة التكاليف السياسية بالانخفاض المتوقع في تكاليف الاقتراض.

تأثيرات السياسة المحاسبية على قيمة المنشأة:

أسهمت الدراسات الوضعية التي أجريت في هذا المجال في تحقيق هدفين:

١ ـ اخضاع عناصر النموذج الذي عرضناه في الجزء السابق للقياس العملي.

٢ ـ اختبار صحة الافتراضات العلمية hypotheses التي يقوم عليها هذا النموذج وما يترتب عليه من تنبؤات.

ولقد سبق أن أوضحنا أن للسياسة المحاسبية آثار نقدية مباشرة وغير مباشرة على الوحدة الاقتصادية. ومما لاشك فيه أن مشاكل القياس تقابلنا بصفة خاصة في مجال قياس الآثار النقدية غير المباشرة. هذه الآثار النقدية غير المباشرة تتعلق بعناصر ثلاث:

١ ـ التأثير على تكاليف الاقتراض — Bond covenent costs

٢ ـ التأثير على التكاليف السياسية — Political costs

٣ ـ التأثير على عائد الإدارة — Management wealth

وبالنسبة للعنصر الأول الخاص بتكاليف الوكالة المترتبة عن عقود الاقتراض، يلاحظ أن الإدارة تفضل تلك السياسات المحاسبية التي تساعد على التخفيف من حدة الشروط المقيدة لحريتها وبالتالي تعطيها فرصة أكبر لتجنب الوقوع في المساءلة. وهنا نجد أن الشروط التي ترد في عقود الاقتراض عادة ما تعتمد على الأرقام المحاسبية كما يتم الافصاح عنها طبقاً للمبادىء المحاسبية المتعارف عليها. السبب في ذلك يرجع إلى ارتفاع تكلفة الاحتفاظ بمجموعتين من الدفاتر المحاسبية: مجموعة طبقاً للمبادىء المحاسبية المتعارف عليها وأخرى طبقاً لمبادىء وطرق محاسبية خاصة باتفاق الاثنان. وقد أوضحت الدراسات الميدانية أن احتمالات تحويل الثروة من المدائنين إلى المساهمين تزداد مع زيادة نسبة رأس المال المقترض إلى

رأس المال المملوك Debt - to - Equily ratio(1). وعليه فإن الشركات التي تكون فيها هذه النسبة مرتفعة تزداد فيها احتمالات عدم التقيد بشروط التعاقد الأمر الذي يؤدي إلى زيادة تكلفة رأس المال بالنسبة للمنشأة.

أما بالنسبة للعنصر الثاني فيمثل تكاليف السياسة والتي تنشأ من التدخل الخارجي من قبل الجهات الحكومية في شئون الوحدة المحاسبية: كما في حالة شركات المنافع العامة، والبنوك، وشركات التأمين، وشركات البترول. في مثل هذه الشركات تميل الإدارة إلى استخدام سياسات محاسبية تساعد على تجنب هذا التدخل الخارجي أو جعله لصالح الشركة. ودنا لوحظ بصفة عامة أن الإدارة تتخوف من اظهار أرباح مرتفعة وذلك تجنباً لتكوين انطباع لدى الأجهزة الحكومية بوجود أرباح غير عادية abnormal وبالتالي زيادة احتمالات التدخل. أيضاً لوحظ أن زيادة حجم الوحدة المحاسبية يعتبر مؤشراً لوجود التكاليف السياسية. وهنا تستخدم قيمة الأصول أو قيمة المبيعات أو الإيرادات أو إجمالي القيمة السوقية للأسهم والسندات كمقاييس للتعبير عن حجم الوحدة المحاسبية وبالتالي دراسة احتمالات وجود التكاليف السياسية. كذلك من المقاييس المستخدمة في هذا المجال انتماء الوحدة المحاسبية لصناعات لها حساسية خاصة على المستوى القومي كما في صناعة البترول. فوجود أرباح رأسمالية مرتفعة windfalls في شركات البترول مع وجود اهتمام قومي للبحث عن مصادر بديلة للطاقة يشير إلى وجود مخاطر سياسية مرتفعة وبالتالي زيادة التكاليف السياسية التي تتحملها الوحدات العاملة في هذا النشاط. ويستخدم الحجم النسبي للمنشأة كمقياس آخر للتكاليف السياسية. فازدياد الحجم النسبي للمنشأة في الصناعة التي تعمل فيها، معبراً عنه مثلاً بنسبة مبيعات الوحدة إلى المبيعات الإجمالية في الصناعة، يعتبر مؤشراً لوجود المخاطر السياسية. وأخيراً يجب ملاحظة أن حجم المنشأة ومستوى الأرباح الغير عادية التي تتمتع بها يجب أن تنسب إلى مدى عتماد المنشأة على رأس المال الثابت في نشاطها. فقد لوحظ أن الشركات التي تعتمد بشكل مكثف على رأس المال الثابت Capital intensive لا تحمل إيراداتها بتكلفة الفرصة البديلة لرأس المال المملوك الأمر الذي يظهر أرباحها بصورة متضخمة وهو ما يزيد

(1) A. Kalay, «Stockholder - Bondholder Conflict and Dividend Constraints», Journal of Financial Economics, July 1982 pp. 211 - 33

من تعرضها لمخاطر السياسة.

وبناء على ما سبق يمكن القول أن الإدارة تميل بصفة عامة إلى اختيار سياسة محاسبية تؤدي إلى اظهار أرباح منخفضة في حالة المنشآت التي تنتمي لصناعات تخضع لرقابة وتنظيم الدولة regulated industry أو المنشآت ذات الحجم الكبير، أو المنشآت التي تنتمي لصناعات محل اهتمام عالي المستوى القومي، أو المنشآت التي تسيطر على جزء كبيرة من الأسواق، أو المنشآت التي تعتمد على رأس المال الثابت أكثر من إعتمادها على العمالة اليدوية، أو المنشآت التي تظهر أرباحاً على درجة عالية من التباين.

وبالنسبة للعنصر الثالث والخاص بالتأثير على المصالح الذاتية للإدارة، فيتطلب مقاييس تتعلق بالجوانب الثلاثة التالية:

١ ـ التأثير على شهرة الإدارة والتي يطلق عليها رأس المال الإداري Human capital.

٢ ـ التأثير على قيمة ما تملكه الإدارة في أسهم رأس المال Stock owner ship.

٣ ـ التأثير على نظام الحوافز الإدارية المعمول به Bonus system.

وبالنسبة لشهرة الإدارة فهي تمثل التأثير على مستقبل مستوى الرواتب والمكافآت في سوق العمل الإداري وأيضاً على فرص الحصول على عمل في مواقع متميزة داخل وخارج المنشأة. وهنا نجد أن الإدارة المهتمة التي لا تمتلك أي قدر من رأس المال عادة يكون اهتمامها بالأمور المتعلقة بالشهرة أكثر من الإدارة التي تشترك في ملكية الوحدة المحاسبية. ولعل أحد المقاييس المفيدة في هذا المجال هو عدد الإداريين الذين تركوا العمل بالمنشأة بصورة اختيارية خلال فترة معينة. أما بالنسبة لملكية أسهم رأس المال، فتشير الدراسات إلى أنه كلما قلت نسبة ملكية الإدارة في أسهم الشركة كلما زادت أهمية الاعتماد على أساليب الرقابة الخارجية والمتابعة وتقييم الأداء. كذلك يتم تحقيق نفس النتيجة عن طريق الربط بين عائد الإدارة وبين قيمة أسهم الوحدة في سوق الأوراق المالية. وعليه فإنه كلما زادت نسبة ملكية الإدارة في رأس المال كلما زاد اهتمامها بسلوك أسعار الأسهم في سوق الأوراق المالية. وبناء على ما سبق يمكن الخروج بنتيجة أساسية وهي أنه يمكن قياس درجة اهتمام الإدارة بقيمة المنشأة باستخدام نسبة ملكيتها في أسهم رأس المال.

أما فيما يتعلق بقياس الأثر على نظم الحوافز الإدارية ...

الإدارة ومدى استعدادها لتقبل المخاطرة. فإذا كانت إدارة المنشأة من النوع الذي لا يفضل المخاطرة risk averse فإنه من المتوقع معارضتها لأي سياسة محاسبية تؤدي إلى زيادة تباين الربحية الدورية. وغالبا ما يتم تحديد رواتب الإدارة ومكافآتها على أساس نسبة معينة من الأرباح، أو نسبة معينة من الأرباح التي تزيد عن حد أدنى معين، كما أن هذا الحد الأدنى غالباً ما يتم تحديده على أساس معدل معين من رأس المال المستثمر، كما أنه قد توضع حدود قصوى كأن لا تزيد عن نسبة معينة من التوزيعات على المساهمين، أو نسبة معينة من الرواتب.

وهكذا نجد أن نظم الحوافز الإدارية عادة ما يتم تحديدها باستخدام الأرقام المحاسبية سواء في مرحلة التصميم أو في مرحلة التنفيذ. ومن هنا يأتي الاهتمام الحتمي للإدارة في السياسات المحاسبية وفي أي تغيير في هذه السياسة. كذلك قد تقدم الإدارة إلى تغيير اختياري في السياسة المحاسبية وذلك سعياً وراء تحقيق مصالح ذاتية على حساب حملة الأسهم والسندات وبالتالي على حساب قيمة المنشأة ككل. وقد استخدم هيكل الملكية كمقياس لمدى أهمية نظام الحوافز الإدارية وتأثير هذا النظام على تكاليف الوكالة. وهنا يفرق الباحثون بين نوعين رئيسين من المنشآت: منشآت تتحكم فيها ملكية رأس المال owner controlled، ومنشآت تتحكم فيها الإدارة manager controlled ففي النوع الأول تقل الحاجة إلى نظم الرقابة والمتابعة إذ يتم ذلك بصورة مباشرة من قبل أصحاب رأس المال. أما بالنسبة للنوع الثاني تزيد الحاجة إلى نظم الحوافز التي تربط بين مصالح الأطراف المختلفة. ومن الطبيعي أنه كلما زادت أهمية نظم الحوافز الإدارية كلما زاد تأثير السياسة المحاسبية على مصالح الأطراف المختلفة. كذلك من الطبيعي أن تسعى الإدارة إلى اتباع سياسات محاسبية تؤدي إلى زيادة الربحية الدورية للوحدة المحاسبية في حالة استخدام نظم حوافز إدارية، كما أن هذا التفضيل سوف يزداد مع ازدياد نسبة ملكية الإدارة لأسهم رأس المال. إلا أنه من ناحية أخرى، يلاحظ أن تفضيل الإدارة للسياسات المحاسبية التي تضخم الدورية للوحدة سوف يتلاشى إذا كان مستوى الأرباح عند (أو قريب من) المستوى المتفق عليه كحد أقصى عند حساب المكافآت والحوافز بل قد تعمد الإدارة في مثل هذه الأوضاع إلى اتباع سياسات

محاسبية أو تغيير السياسات القائمة بما يؤدي إلى تخفيض الأرباح الجارية وتأجيل الاعتراف بها لفترات مقبلة[1]. ولعل في تعدد قواعد الاعتراف المحاسبي بالإيرادات وتعدد قواعد تخصيص المصروفات فيما بين الفترات المحاسبية المتعاقبة ما يساعد الإدارة في التأثير على الأرقام المحاسبية بما يحقق مصالحها الذاتية.

أهم نتائج الدراسات الميدانية:

نتناول فيما يلي نتائج مجموعة من البحوث الميدانية التي قامت بدراسة السياسة المحاسبية المتبعة على مصالح الإدارة المباشرة وغير المباشرة. هذه الدراسات تعتبر دراسات وضعية لأنها تساعدنا على تفهم سلوك الإدارة والتنبؤ به وذلك في مجالين أساسيين:

١ ـ اختيار الإدارة لمجموعة معينة من القواعد والطرق المحاسبية التي تعتبرها في ضوء الظروف المحيطة السياسة المحاسبية المثلى optimum mix of accounting policies.

٢ ـ ردود فعل الإدارة تجاه ما يفرض عليها من معايير محاسبية Mandated accounting changes بمعرفة الأجهزة المسئولة عن تنظيم مهنة المحاسبة.

وكما هو متوقع تقوم هذه الدراسات الميدانية ببحث أثر تصرف الإدارة على المتغيرات الثلاثة التالية:

١ ـ مستوى العائد الذي تحصل عليه الإدارة.

٢ ـ حدة القيود المفروضة من قبل الدائنين.

٣ ـ التكلفة الناجمة عن الآثار السياسية.

ولقد أوضحت إحدى الدراسات[2] أن حدة القيود الواردة في اتفاقيات القروض تكون أكثر في الشركات التي تزيد فيها نسبة رأس المال المقترض إلى رأس المال المملوك highly le-

---

(1) R. Ball and G. Foster, «Corporate Financial Reporting: A Methodological Review of Empirical Research» **Journal of Accounting Research**, Supplement, 1982.

(2) D. Dhaliwal, «The Effects of the Firm's Capital Structure on the Choice of Accounting Methods», **Accounting Review**, January 1980, pp. 78 - 84.

vered firms ولـذلك وجـد أن إدارة تلك الشركات تتجنب السياسات المحاسبيـة التي تؤدي إلى :

١ ـ تخفيض الدخل المحاسبي .

٢ ـ زيادة تباين الدخل من فترة لأخرى .

٣ ـ تخفيض قيمة الأصول الملموسة .

كذلك وجد أن [illegible] كات البترول التي تزيد فيها نسبة [illegible] ستعرض تفضل اتباع طريقة التكلفة الكلية [illegible] في معالجة [illegible] الاستكشاف . السبب [illegible] ذلك هو أن طريقة التكلفة الكلية بالمقارنة [illegible] بطريقة الجهود المثمرة successful efforts تؤدي إلى [illegible] من الدخل الدوري [illegible] أن هذه الطريقة تحد من درجة تباين أرقام الدخل للفترات [illegible] وهذه سمات مرغوب فيها من وجهة نظر عقود الاقتراض وبالتالي تؤدي إلى خفض تكاليف الوكالة . وبناء على هذه النتائج يمكن القول أن هيكل رأس المال المستثمر يؤثر في اختيار الإدارة للسياسة المحاسبية الملائمة . إلا أنه لوحظ من ناحية أخرى أن الشركات كبيرة الحجم في قطاع البترول تتجنب عادة اظهار أرقام دخل متباينة (غير عادية) في الفترات المختلفة وفي هذا ما يفسر رفض هذه الشركات لطريقة الجهود المثمرة . في مثل هذه الشركات يكون الهدف الأساسي للإدارة هو تجنب المخاطر السياسية التي قد تنجم عن ظهور أرباح غير عادية من فترة لأخرى .

وفي دراسة أخرى تم تجميع الطرق المحاسبية المختلفة حسب كونها تؤدي إلى تخفيض الدخل المحاسبي Income decreasing methods ، أو إلى زيادة الدخل المحاسبي Income In-creasing methods ثم أجريت اختبارات لمعرفة الدوافع الإقتصادية وراء تفضيل إحدى المجموعتين على الأخرى[1] . وقد تم تحديد العوامل الآتية كمحددات لعملية الاختيار :

١ ـ العائد الذي تحصل عليه الإدارة ممثلاً بوجود نظام حوافز إدارية من عدمه .

---

(1) M. Zmijewski and R. Hagerman, « An Income Strategy Approach to the Positive Theory of Accounting Standard Setting / Choice », Jouranl of Accounting and Ecomoics August 1981, pp. 129 - 49

٢ ــ التكاليف الناتجة عن الآثار السياسية مقاسة باستخدام:

(أ) الحجم ـ المبيعات وإجمالي الأصول.

(ب) الاحتكار (تركيز النشاط في الصناعة) ـ المبيعات منسوبة إلى المبيعات الإجمالية للصناعة.

(جـ) مدى استخدام رأس المال الثابت ـ إجمالي الأصول الثابتة منسوبة إلى المبيعات.

(د) المخاطرة (β) ـ درجة تباين الدخل المحاسبي من فترة إلى أخرى.

ولقد اتضح من هذه الدراسة أن الشركات التي تزيد فيها التكاليف السياسية تتبع سياسات محاسبية من شأنها تخفيض الدخل ـ فقد وجد أن هذه الشركات تتبع الطرق المحاسبية التالية: الوارد أخيراً يصرف أولاً في مجال تقويم المخزون السلعي، الاستهلاك المعجل في حساب قسط الاستهلاك، فترات أقصر لتوزيع تكاليف التقاعد والضرائب وأي تكاليف مؤجلة أخرى. وفي المقابل وجد أن الشركات التي يوجد بها نظام حوافز إدارية تستخدم سياسات محاسبية من شأنها زيادة الدخل الدوري وبالتالي اتبعت عكس الطرق المحاسبية السابقة. ولقد وجد أيضاً من الدراسة أن السياسة المحاسبية التي تتبعها الشركات هي جزء من استراتيجية طويلة الأجل تحكم نظام التقارير المالية بصفة عامة.

ولقد قامت إحدى الدراسات ببحث العوامل المؤثرة على كيفية معالجة الفائدة على رأس المال حيث الاختيار المحاسبي يكون بين رسملة هذه الفوائد بالنسبة للأصول في فترة الانشاء وبين عدم رسملتها وبالتالي معالجتها كتكاليف إيرادية[1]. في هذه الدراسة تم تحديد العوامل التالية كمحددات لعملية الاختيار:

١ ــ نظم الحوافز الإدارية ـ وجودها أو عدم وجودها.

٢ ــ وجود شروط مقيدة لحرية الإدارة من قبل الدائنين ومدى حساسية مركز المنشأة تجاه هذه القيود. هذا العامل تم قياسه باستخدام المؤشرات التالية:

(أ) تواجد أرباح محتجزة للوفاء بالتوزيعات ـ التوزيعات منسوبة إلى الأرباح المحتجزة والغير مخصصة.

---

(1) R. Bownen, J. Lacey and E. Noreen «. Determinants of corporate Decisions to capitalize Interest», **Journal of Accounting and Economics**, August, 1981, pp. 151 - 73

(ب) إمكانية الوفاء بالفوائد الدورية - الدخل منسوباً إلى مقدار الفوائد.

(جـ) هيكل التمويل leverage صافي الأصول الملموسة منسوبة إلى القروض طويلة الأجل.

٣ ـ التكاليف الناتجة عن الآثار السياسية - هذا العامل تم قياسه باستخدام المؤشرات الخاصة بالحجم والانتماء إلى صناعة لها حساسيتها على مستوى الاقتصاد القومي.

وقد وجد من هذه الدراسة أن الشركات التي تواجه شروط اقتراض مقيدة لحرية الإدارة تعمد إلى رسملة تكلفة رأس المال، وأن الشركات التي تواجه تكاليف سياسية عالية تعمد على عكس الشركات الأخرى إلى عدم رسملة الفائدة على رأس المال. أيضاً وجد أن شركات البترول كبيرة الحجم تعالج الفائدة على رأس المال باعتبارها مصروفاً إيراديا في حين أن الشركات كبيرة الحجم في قطاعات النشاط الأخرى تقوم على عكس شركات البترول برسملة هذه الأعباء.

وفي دراسة أخرى تم بحث أثر هيكل الملكية في اختيار طريقة استهلاك الأصول الثابتة. في هذه الدراسة وجد أن المشروعات التي تكون فيها الملكية موزعة على عدد كبير difused تعتمد أكثر على نظم الحوافز الإدارية كأداة تخفض تكاليف الوكالة. في مثل هذه المشروعات التي تكون فيها السيطرة للإدارة عادة ما تتبع سياسات محاسبية تؤدي إلى زيادة الدخل المحاسبي. ولقد تم اختبار هذا الفرض العلمي عن طريق دراسة خصائص الشركات التي تتبع طرق الإستهلاك المعجل بالمقارنة بطريقة القسط الثابت. وقد جاءت نتائج الدراسة مؤيدة لهذا الفرض. إلا أنه من ناحية أخرى وجد أن الشركات التي تسيطر عليها الإدارة غالباً ما تكون شركات كبيرة الحجم ولذلك قد تندفع وراء اتباع سياسات محاسبية من شأنها تخفيض الأرباح وذلك تجنباً لأي تكاليف تنتج من الآثار السياسية[1].

أما فيما يتعلق بالبحوث الموجهة لدراسة أثر التغيير في السياسات المحاسبية على أسعار الأسهم والسندات في سوق الأوراق المالية فهي على نوعين:

---

(1) D. Dhrwai, G. Salamon, and E. Smith, "The Effect of Owner Versus Management Control on the Choice of Accounting Methods" Journal of Accounting and Economic, July 1982, pp. 41 - 53

١ ــ نوع يبحث في أثر التغيير ...

٢ ــ نوع يبحث في أثر التغيير الإجباري (المفروض) الناتج عن صدور معايير محاسبية جديدة.

وفي هذا المجال يلاحظ أن الفكر الخاص بفرض كفاءة السوق كان تحت تأثير خاطىء مؤداه أنه اذا لم يكن هذه التغييرات آثار مباشرة على التدفقات النقدية المستقبلية فإن مثل هذه التغيرات المحاسبية لن يكون لها تأثير على الأسعار في سوق الأوراق المالية. وبناء على هذا الفكر الخاطىء فإن التغيير الوحيد الذي كان يعتبر ذو تأثير على سوق الأوراق المالية هو التغيير الخاص بطريقة الوارد أخيراً يصرف أولاً وذلك نظراً لأنه مسموح به ضريبياً وبالتالي سوف تؤدي إلى وفورات ضريبية للمنشأة إلا أنه مع تطبيق الفكر الوضعي في مجال المحاسبة وجد أنه هناك آثار نقدية غير مباشرة قد تنتج عن تغيير السياسة المحاسبية لا تقل أهمية عن الآثار النقدية المباشرة. هذه الآثار الغير مباشرة كما سبق أن أوضحنا تتركز في ثلاث مصادر رئيسية:

١ ــ تدفقات نقدية ناتجة عن تأثير التغير في السياسة المحاسبية على المنافع التي تحصل عليها الإدارة.

٢ ــ تدفقات نقدية ناتجة عن تأثير التغير في السياسة المحاسبية على الشروط والقيود التي تستخدم في عقود الاقتراض من الغير.

٣ ــ تدفقات نقدية ناتجة عن تأثير التغير في السياسة المحاسبية على المخاطر السياسية التي تتعرض لها الوحدة المحاسبية.

ولم تتمكن الدراسات الميدانية من ملاحظة تأثير التغيير الاختياري للسياسات المحاسبية على أسعار الأوراق المالية في السوق. وقد فسرت هذه النتائج على النحو التالي[1]:

١ ــ إن إعلان المنشآت عن احداث تغيير سياستها المحاسبية بصورة اختيارية غالباً ما لا يكون له محتوى حقيقي مؤثر بالنسبة للسوق. وذلك لأن مثل هذا الإعلان لا يمثل معلومات جديدة وإنما هذه ما يكون متوقع وبالتالي يكون قد فرغ من محتواه في وقت الإعلان عنه

(1) L Kelly Positive Theory Research op cit p 131 - 45

٢ ـ إن إعلان الوحدة المحاسبية عن احداث تغيير في سياستها المحاسبية بصورة اختيارية عادة ما يمثل اتجاهاً ساراً من وجهة نظر المتعاملين في سوق الأوراق المالية. مثل هذه الأخبار عادة ما تكون من الأمور التي يمكن توقعها عملاً بفرض كفاءة السوق.

أما بالنسبة للتغير الإجباري في السياسة المحاسبية نتيجة اصدار معايير محاسبية جديدة فقد أثبتت الدراسات وجود أثر للإعلان عن هذه التغييرات على أسعار الأسهم والسندات في سوق الأوراق المالية[1]. ومن هذه الدراسات أمكن الخروج بالنتائج التالية:

١ ـ إذا كان التغيير المحاسبي متمثلا في معيار من شأنه الحد من فرص الاختيار من بين البدائل المحاسبية المتاحة فإن مثل هذا التغيير سوف يؤدي إلى انخفاض أسعار الأسهم والسندات في السوق. إن تضييق فرص الاختيار المحاسبي أمام إدارة المنشأة سوف يحد من قدرة الإدارة على التناور عند عقد الاتفاقيات مع الأطراف المختلفة، كما يحد من قدرتها أيضاً على التأثير على الأرقام المحاسبية. أمثلة على هذا الوضع نجدها في المعيار الخاص بتوحيد المصالح عند إعداد القوائم المالية الموحدة ومعيار التكلفة الكلية بالنسبة لشركات البترول.

٢ ـ إذا كان التغيير المحاسبي متمثلاً في معيار من شأنه استبعاد البدائل المحاسبية التي تتيح فرص زيادة الدخل المحاسبي، فإن ذلك من شأنه خفض قدرة الإدارة على تحويل المنافع من الدائنين إلى أصحاب رأس المال. مثل هذه المعايير سوف تؤدي بالضرورة إلى زيادة احتمالات عدم التزام الادارة بالقيود الواردة بالاتفاقات الائتمانية الأمر الذي يزيد من تكلفة رأس المال وبالتالي خفض أسعار الأسهم والسندات في سوق الأوراق المالية.

٣ ـ إذا كان التغيير المحاسبي متمثلاً في معيار من شأنه الحد من قدرة الإدارة على تحقيق استفادة ذاتية على حساب مصالح الأطراف الأخرى فإن مثل هذا النوع من التغير سوف يؤدي إلى خفض أسعار الأسهم والسندات في سوق الأوراق المالية. السبب في ذلك أن مثل هذه المعايير من النوع الذي يستبعد الطرق المحاسبية التي من شأنها زيادة أرباح الفترة الحالية على حساب أرباح الفترات المقبلة.

(1) L. Lys, «Mandated Accounting Changes and debt Covenents: the Case of Oil and Gas Accounting», Journal of Accounting and Economics, 5, April, 1984, pp. 33 - 65

٤ - إذا كان التغيير المحاسبي متمثلا في معيار يحد من استخدام الطرق المحاسبية التي تؤدي إلى زيادة الربح المحاسبي فإن ذلك من شأنه انخفاض التكلفة الناشئة عن الآثار السياسية الأمر الذي يؤدي إلى زيادة أسعار الأسهم والسندات في سوق الأوراق المالية.

أمثلة على ذلك نجدها في المعايير أرقام FASB (19), APB opinion 16, 17 وهنا يلاحظ أن

- استخدام طريقة توحيد المصالح سوف يحد من قدرة الإدارة على تخفيض قيم أصول المنشأة الأمر الذي يؤدي إلى زيادة التكاليف السياسية، إلا أنه نظراً لأن هذا المعيار يؤدي من ناحية أخرى إلى تأثير أكبر في اتجاه تخفيض الأرباح فإن المحصلة النهائية سوف تكون زيادة صافية في التكاليف السياسية الأمر الذي يؤدي إلى زيادة أسعار الأسهم والسندات في سوق الأوراق المالية.

وفي ختام دراستنا لمنهج الدراسات الوضعية يمكننا الخروج باتجاهات ثلاث رئيسية:

أولاً : الاتجاه الأول ويتعلق بالبحوث التي تهتم بسوق الأوراق المالية. هذا الاتجاه يركز على الجانب المحاسبي الخاص بتوفير المعلومات اللازمة لأغراض التقويم Valuation purposes وذلك بالاعتماد على فرض كفاءة السوق وعلى نموذج تسعير الأوراق المالية CAPM

ثانيا : الاتجاه الثاني ويهتم بدراسة أثر التغيرات في السياسة المحاسبية على أسعار الأسهم والسندات في سوق الأوراق المالية. هذه البحوث فتحت المجال أمام دراسة النظريات الحديثة في الإقتصاد والتمويل وبصفة خاصة نظرية التعاقدات ونظرية الوكالة.

ثالثاً : الاتجاه الثالث ويهتم بدراسة الدوافع وراء اختيار سياسة محاسبية معينة في التطبيق العملي ويهدف هذا الاتجاه الى تكوين نظريات تتعلق بالتطبيق المحاسبي Theory of Acconuting practice. وهو بهذا يمثل فكرا وضعيا وقد جاءت الدراسات الميدانية مؤيدة لثلاث فروض علمية تمثل الأساس الحالي لهذا الفكر:

الفرض الأول: إن وجود نظام للحوافز الإدارية بالمنشأة غالبا ما يدفع الإدارة إلى اختيار سياسات محاسبية من شأنها نقل دخول الفترات المقبلة إلى الفترة الحالية.

Bonus plan hypothesis. Ceteris paribus, managers of firms with bonus plans are more likely to choose accounting procedures that shift reported earnings from future periods to the current period.(1).

الفرض الثاني: أن ارتفاع نسبة رأس المال المقترض في المنشأة غالبا ما يدفع الإدارة إلى تفضيل سياسات محاسبية من شأنها نقل دخول الفترات المقبلة إلى الفترات الحالية:

Debt/ equity hypothesis. Ceteris paribus, the larger a firm's debt / equity ratio, the more likely the firms's manager is to select accounting procedures that shift reported earnings from furure perioas to the current period (2).

الفرض الثالث: إن زيادة حجم المنشأة غالبا ما يدفع الإدارة الى اختيار سياسات محاسبية من شأنها تأجيل الإعتراف بدخل الفترة الحالية إلى فترات محاسبية مقبلة:

Size hypothesis-Ceteris paribus the larger the firm the more likely the manager is to choose accounting porocedures that defer reported earnings from current to future periods (3).

المبحث الخامس

منهج التوسع في الإفصاح

ذكرنا فيما سبق أن أحد السبل التي على أساسها يمكن الاختيار بين بديلين محاسبيين أو أكثر هو أن نتجنب عملية الإختيار من أساسها وذلك عن طريق التوسع في الإفصاح المحاسبي وبحيث يتم عرض النتائج باستخدام البدائل المختلفة. والاتجاه إلى التوسع في الإفصاح يستند إلى أسباب أخرى، فقد سبق أن أوضحنا أن منهج دراسة القيم وما يتطلبه من ضرورة الأخذ بأهداف الرفاهية الإقتصادية والإجتماعية يتطلب منا أيضا التوسع في الإفصاح عن المعلومات الإضافية التي تكون ذات فاعلية في الوفاء بهذه المسئوليات الجديدة. أيضا يعتبر منهج التوسع في الإفصاح الحل العملي والمنطقي لمشكلة عدم امكان تحديد احتياجات مستخدمي التقارير المحاسبية من المعلومات. فمن المسلم به أن هناك تعدد وتنوع في أصحاب

(1) Watts and Zimumerman, Positive Accounting Theory, op. cit, p-208
(2) Ibid. P. 216
(3) Ibid. p. 235

المصلحة في التقارير المحاسبية. ومن المعروف أيضا أن احتياجات هؤلاء المستمرين من الخدمة المحاسبية غير معروفة بالتحديد في الوقت الحاضر، ولذلك يرى البعض ضرورة الإتجاه نحو التوسع في الإفصاح حتى يمكن تغطية أكبر قدر ممكن من الإحتياجات. إلا أنه في نفس الوقت لا يمكن تصور أنه ليس هناك حدود لعملية التوسع في الإفصاح، كما وأن تطبيق هذا المنهج عمليا يثير لنا مشاكل تطبيقية كثيرة. وفي هذا الجزء من الدراسة سوف نتعرض لنموذج الإفصاح المحاسبي مع بيان المحاولات المختلفة للتوسع فيه. كذلك سوف نتعرض لأحد المداخل الرئيسية لتطبيق منهج التوسع في الإفصاح وهو ما يعرف بمدخل الأحداث Event approach [1]، ثم نتناول أخيرا المشاكل المختلفة التي يثيرها تطبيق هذا المنهج من مناهج البحث المحاسبي.

الحاجة إلى التوسع في الإفصاح:

يعتبر اتجاه التوسع في الإفصاح المحاسبي امتدادا لفرض كفاءة السوق الذي تناولناه في الجزء السابق من الدراسة. فالمعلومات الإضافية سوف تنعكس بالضرورة على أسعار الأسهم والسندات، الأمر الذي يحقق خدمة لكافة المستمرين في توجيه استثماراتهم. وهو أيضا ينعكس على الرفاهية الإقتصادية للمجتمع. وامتدادا لهذا الفكر فقد انتشرت المطالبات بالإفصاح عن مدى مقابلة الوحدة المحاسبية لمسئوليتها الإجتماعية وعن أي معلومات يمكن أن تساهم في مواجهة المشاكل الإجتماعية المحيطة. لمثلة هذا التوسع في الإفصاح نجده في المحاسبة عن الأصول البشرية والمحاسبة القومية والمحاسبة الإجتماعية.

ولقد زادت أهمية التوسع في الإفصاح بصفة خاصة مع ازدياد أهمية الملاءمة باعتبارها أحد الخصائص النوعية الرئيسية للمعلومات. والعلاقة بين الملاءمة وبين الإفصاح المحاسبي يمكن أن ينظر اليها من جانبين:-[2]

١ ـ الملاءمة بالنسبة لنماذج اتخاذ القرارات Decision relevance

---

(1) George H. Sorter, "Event Approach to Basic Accounting Theory", Accounting Review, 1969, pp. 12-19.

(2) Hendriksen, op. cit. 1982, pp. 69-71.

٢ ـ الملاءمة بالنسبة لأهداف متخذي القرارات Goal relevance

فبالنسبة للجانب الأول فإن اختيار المعلومات التي يجب الافصاح عنها في القوائم المحاسبية الخارجية يكون على أساس ملاءمتها لنماذج قرارية محددة. أي أنه يلزم هنا تحديد الطوائف المستفيدة من القوائم الخارجية ثم تحديد النماذج التي يعتمدوا عليها في عملية اتخاذ القرارات. وبالتالي فأن القوائم المحاسبية الخارجية لم تعد قوائم ذات غرض عام وإنما هي أدوات اتصال لخدمة أغراض خاصة ومحددة Specific purpose ولما كانت نماذج اتخاذ القرارات متعددة فإن الأخذ بهذا الاتجاه أدى إلى ظهور مايعرف بالإفصاح المتعدد Differential Disclosure ومن ناحية أخرى طالما أن عملية اتخاذ القرارات عملية مستمرة فإن ذلك يتطلب ألا يكون الإفصاح عن فترات زمنية متباعدة وإنما يجب أن يتجه إلى مايعرف بالإفصاح المستمر والمتزامن Continuous and timely.

والاتجاه نحو التقارير المحاسبية الخارجية ذات الغرض الخاص يتطلب تحديد نماذج قرارية معيارية تمثل ما يجب أن يعتمد عليه أصحاب المصالح في عملية التنبؤ والتقييم كما يتطلب دراسة لإقتصاديات المعلومات للوحدة المحاسبية. فمثلا في أحد الدراسات تم تحديد نماذج اتخاذ قرارات محددة يتعين استخدامها من قبل المستثمرين والمقرضين للتنبؤ بقدرة المنشأة على تحقيق تدفقات نقدية ايجابية ومدى كفاية هذه التدفقات[1]. وبالمثل يمكن تحديد النماذج القرارية التي يجب استخدامها في مجالات أخرى مثل :-

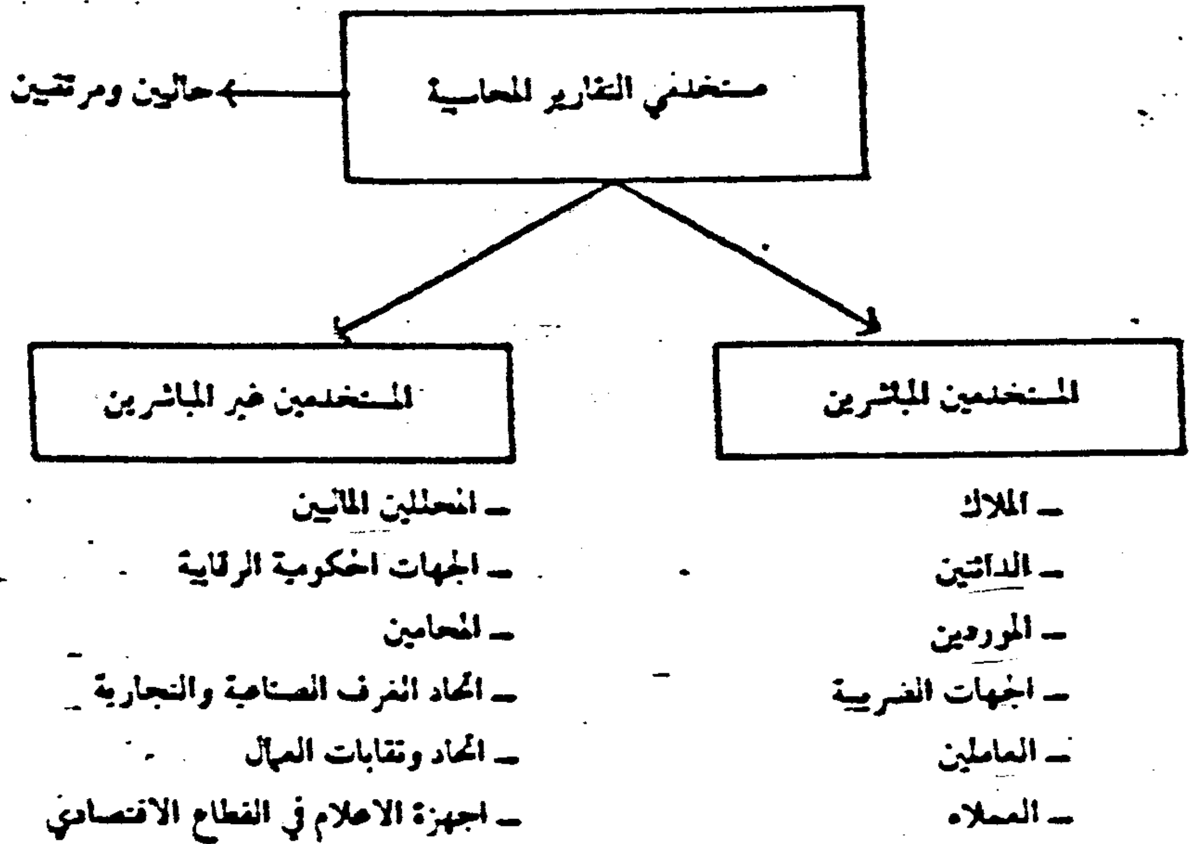
(أ) تقييم أداء المنشأة.
(ب) تقييم قدرة المنشأة على السداد.

ومن الواضح أن تطبيق هذا الاتجاه سوف يكتنفه مشاكل كثيرة أهمها تعدد نماذج اتخاذ القرارات التي يجب استخدامها مع تعدد مجالات الاستخدام وتعدد المشاكل والمواقف التي يتعين مواجهتها. ولا شك أن محاولة الإفصاح عن كل المعلومات الملاءمة لكافة النماذج القرارية المحتمل استخدامها سوف يجعل التقارير المحاسبية الخارجية غير ملائمة لأي من

(1) Committee on External Reporting, «An Evalution of External Repting Practices», Accounting Review, Supplement to Vol. 74, 1969, pp. 79-122.

الاستخدامات الخاصة. إلا أنه بصفة عامة يلاحظ أن تطبيق الملاءمة بالنسبة لنماذج اتخاذ القرارات يعتبر أحد المبررات الأساسية التي تدعو إلى التوسع في الإفصاح حتى يمكن مقابلة أكبر قدر ممكن من الاحتياجات المشتركة.

أما بالنسبة للجانب الثاني وهو النظر إلى الملاءمة من حيث علاقتها بالأهداف فإنه يتطلب منا تحديد احتياجات مستخدمي التقارير المحاسبية من المعلومات وهنا تقابلنا مشكلة تعدد وتنوع الطوائف ذات المصلحة في تتبع اقتصاديات الوحدة المحاسبية. وكما سبق أن ذكرنا أن هناك جهات وطوائف عدة تستخدم التقارير المحاسبية يمكن ايضاحها في الشكل التالي[1].



وعلى ذلك فإن المعلومات التي يراد الافصاح عنها سوف تعتمد على طبيعة الاحتياجات الخاصة ـ سواء كانت احتياجات فعلية أو مفترضة ـ بكل فئة أو مجموعة من الفئات. وهنا

(1) (Accounting Principles Board, Statement No. 4, New York: AICPA, 1973.

يلاحظ أن هناك اختلاف في المعلومات المطلوبة حتى داخل الفئة الواحدة. فمثلا بالنسبة لحملة الأسهم يمكن التفرقة بين المساهمين الذين يمتلكون - أو يفكرون في امتلاك - نوع واحد من الأوراق المالية أو مجموعة متنوعة منها في شكل محفظة أو حقيبة بغرض تجنب أكبر قدر ممكن من مخاطر الاستثمار. أيضا يمكن التفرقة بين المساهمين الذين يستعينوا بمحللين ماليين وبين أولئك الذين لا يستعينوا بهم والمساهمين ذوي المعرفة والمساهمين الغير واعيين بدقائق الأمور وحملة الأسهم الحاليين والمرتقبين.

وقد تكون احتياجات بعض الفئات من المعلومات مكملة لبعضها البعض كما في حالة المقرضين للمدى الطويل والمدى القصير. فالمقرضين لفترات قصيرة في حاجة إلى مقاييس عن السيولة في حين أن المقرضين لفترات طويلة يهمهم التعرف على الهيكل التمويلي للمنشأة.

ولعله من الواضح أن هذه الاحتياجات مكملة لبعضها، وبالتالي لا تثير مشاكل فيما يتعلق بمجال العرض والافصاح. فالمشاكل الخطيرة تظهر في حالة وجود تعارض بين احتياجات الفئات المتنوعة من المعلومات. فمثلا الاختلاف بين حملة الأسهم الحاليين وبين حملة الأسهم المرتقبين. فالمجموعة الأولى يحتاجون إلى معلومات محاسبية تؤدي إلى زيادة القيمة الاقتصادية للمنشأة في سوق الأوراق المالية، حتى يحققوا أرباح مضاربة على الأسهم التي يمتلكونها، في حين أن المجموعة الثانية تتعارض مصالحهم مع المجموعة الأولى حيث أن اهتماماتهم تتطلب معلومات محاسبية تؤثر سلبيا على أسعار الأسهم في سوق الأوراق المالية حتى يتمكنوا من الحصول على اكبر كمية من هذه الأسهم في الوقت الحالي ثم المضاربة على أسعارها مستقبلاً.

وهكذا نجد أن هناك حالات متعارضة في احتياجات الفئات من المعلومات كما أنه هناك حالات قد تكون فيها احتياجات متجانسة إلى حد ما. ولا شك في أن وجود درجة عالية من عدم التجانس في المعلومات التي تحتاجها الفئات المختلفة، يؤدي إلى مشاكل بالغة التعقيد سواء في مجال مدى الافصاح أو في مجال الاختيار بين البدائل المحاسبية الواجب اتباعها. فاختيار بديل محاسبي معين سوف يحقق مزايا لفئة معينة وذلك على حساب مصالح فئة أو فئات أخرى. ومن هنا كان الاتجاه نحو المزيد من التوسع في مجال الافصاح وبحيث يمكن لكل فئة أن تختار ما يلائمها من معلومات.

ومما لا شك فيه أن هذا الاتجاه - كما سبق ذكره - يعتبر مدخلا عمليا لمواجهة مشكلة عدم تجانس احتياجات مستخدمي التقارير المحاسبية. ويعتبر مدخل الأحداث Event approach هو أهم محاولة عملية صوب منهج التوسع في الافصاح ولذلك سوف نتناوله بالتفصيل فيما يلي:-

مدخل الأحداث:

يأتي منهج التوسع في الافصاح نتيجة للانتقادات التي وجهت إلى مدخل بناء النظرية على أساس دراسة احتياجات مستخدمي التقارير المحاسبية، هذا المدخل يعرف بمدخل مستخدمي التقارير User-oriented ويعرف أحيانا بالمدخل النفعي لبناء النظرية Usefulness approach كما يطلق عليه أيضا مدخل القيم Value Theory. فطبقا لمدخل مستخدمي التقارير المحاسبية - أو مدخل القيم أو المدخل النفعي - يجب علينا الاجابة على الأسئلة الثلاثة الآتية:

١ ــ من هم مستخدمي التقارير المحاسبية.
٢ ــ كيف يمكن تقدير احتياجاتهم.
٣ ــ كيف يمكن مقابلة هذه الاحتياجات ولأي مدى.

ومن المعروف أن اهتمامات الطوائف المستفيدة من التقارير المحاسبية مختلفة كما وأن اهتمامات الأفراد داخل كل طائفة مختلفة أيضا وقد تكون متعارضة بل نجد أن الفرد الواحد نفسه قد تختلف احتياجاته من وقت لآخر الامر الذي يزيد الوضع تعقيداً.

وكما سبق ذكره أن تحديد احتياجات مستخدمي التقارير المحاسبية يتم بأحد الطرق الآتية:ـ

١ ــ افتراض هذه الاحتياجات على أساس ما يجب أن يكون ثم محاولة اختبار هذه الفروض.
٢ ــ البحث الفعلي (الميداني) عن طبيعة هذه الاحتياجات في الواقع العملي.

وأيا كانت الطريقة التي يتم بها تحديد هذه الاحتياجات فإن السؤال هو كيف يمكن مقابلة هذه الاحتياجات المتعارضة. بعبارة أخرى يلزم تحديد النماذج المحاسبية الواجب استخدامها والتي يمكن لها مقابلة هذه الاحتياجات. ومن المعروف أنه هناك شبه اجماع من

الباحثين على قصور النموذج المحاسبي التقليدي الذي يعتمد على أساس التكلفة التاريخية. إلا أنه من السهل الحكم على عدم ملائمة أساس معين ولكن من الصعب والأهم هو تحديد طبيعة الأساس الملائم. إن الرفض هانة أكثر سهولة من التركيب الإيجابي.

ومن المعروف أيضا أنه ليس هناك اتفاق بين المحاسبين على سبل تطوير النموذج التقليدي وبالتالي التوصل إلى ذلك النموذج الذي يحقق لنا تقارير خارجية ذات غرض عام وفي نفس الوقت يمكن أن تكون ذات فائدة في مقابلة معظم احتياجات الطوائف المعنية. ومن مقترحات التطوير التي تقابلها نجد نموذج القيمة الاستبدالية أو نموذج القيمة البيعية أو التدفقات النقدية المتوقعة أو نموذج القيمة الحالية أو نموذج المسئولية الاجتماعية. هذه النماذج المختلفة للقياس المحاسبي تمثل جوهر الجدل والخلاف القائم بين الباحثين، ولا يمكن القول بأن هناك نموذج واحد منهم يمكن اعتباره ذو فائدة مطلقة وبالتالي اعتباره الأساس الواجب اتباعه في اعداده التقارير المحاسبية ذات الغرض العام. بعبارة أخرى لم يثبت أن أي نموذج من هذه البدائل يعتبر أساساً مناسباً لمقابلة كافة احتياجات مستخدمي التقارير المحاسبية.

وإزاء هذا الموقف ظهرت مقترحات كثيرة تدور كلها حول فكرة أساسية هي فكرة التوسع في الافصاح ومنذ عام ١٩٦٦ تقدمت الجمعية الامريكية للمحاسبة (A.A.A) بمقترح مفادة ان التقارير المحاسبية التقليدية يجب أن يتم اعدادها على أساس قياسات متعددة. وطبقا لهذا الاقتراح يمكن تخصيص خانة أخرى على أساس التكلفة الجارية لكل مفردة من مفردات الحسابات الختامية. كما انه يمكن التوسع في هذا الاتجاه في المستقبل وتمتد أسس القياس المعروضة في التقارير لتشمل نماذج محاسبية أخرى.

ويقوم هذا الاقتراح على منطق بسيط هو أنه طالما ليس متاحا في الوقت الحالي معرفة إحتياجات مستخدمي التقارير المحاسبية على وجه التحديد، فإن التوسع في الافصاح يمكننا من عرض النماذج المحاسبية البديلة جنباً إلى جنب دون ما حاجة إلى التضحية بالمعلومات المتاحة حاليا، أي أن التقارير المحاسبية الخارجية سوف تظل تقارير ذات غرض عام. الإختلاف الوحيد هو أنه بدلا من استخدام أساس قياس واحد وافتراض أن هذا الأساس يقابل معظم الاحتياجات، سوف يتم اضافة أسس قياس جديدة جنبا إلى جنب مع أسس القياس الحالية طالما أن ذلك سوف يزيد فاعلية التقارير المحاسبية بالنسبة لقطاع مهم من

قطاعات المجتمع المالي. فالقاعدة الوحيدة التي يجب الاسترشاد بها في مجال التوسع في الافصاح هي التحقيق من ملاءمة المعلومات المحاسبية الاضافية لمجموعة مهمة من الطوائف المتعددة التي تعتمد على التقارير المحاسبية الخارجية.

ويعتبر مدخل الأحداث أهم المحاولات التي قدمت كتطبيق عملي لمنهج التوسع في الافصاح وعلى ذلك نجد أن الاهتمام بتحديد الاحتياجات الخاصة بمستخدمي التقارير المحاسبية يجب أن يتحول صوب تحديد الأحداث الاقتصادية والمالية التي يجب الافصاح عنها بشكل محايد. أي أنه يجب النظر إلى التقارير المحاسبية الخارجية على أنها بيانات خام - بنك للبيانات Data Bank - وليست معلومات موجهة لاستخدام أو هدف محدد. ومن المعروف أنه هناك اختلاف جوهري بين البيانات وبين المعلومات حيث تعتبر البيانات توصيف أو قياس لحقائق أو أشياء مجردة، هذه البيانات يتم تشغيلها لتصبح معلومات. فالمعلومات عبارة عن بيانات تم تشكيلها لتصلح للاستخدام في غرض معين. وعلى ذلك فإن المعلومات وحدها لها تأثير على تصرفات الأفراد كما أنها تقلل من درجة عدم التأكد التي يتعرضون لها.

وترتيباً على ما سبق يمكن القول أن الأرقام الخاصة بتوزيعات الأرباح الواردة بالتقارير المحاسبية والتي سبق الإعلان عنها في أي وسيلة اعلان لا تمثل عنصر المفاجأة وليس بها تأثير أو رد فعل جديد على مستخدمي التقارير المحاسبية وبالتالي فإن هذه الأرقام هي مجرد بيانات ولا يمكن أن تعتبر معلومات.

وطبقاً لمدخل الأحداث يجب الا تحتوي التقارير المحاسبية على معلومات وإنما يقتصر دور التقارير على توفير البيانات ليستخلص منها مستخدم هذه التقارير ما يريد.

ويأخذ مدخل الأحداث بالفكر الوضعي في مجال البحث العلمي إذ أنه لا يفترض أي أهداف مسبقة كما أنه يأتي خلو من أي قيم. وعلى المحاسب أن يأخذ موقفاً حيادياً تجاه العرض والافصاح عن الحقائق الاقتصادية والمالية. فالمحاسبة اذن هي أداة مستقلة تماماً عن أي أهداف او استخدامات يمكن أن توجه لها البيانات والتقارير المحاسبية. لا شك أن هذا الموقف يتعارض مع المدخل البرجماتيكي الذي يركز على خاصية المنفعة كأساس لاعداد التقارير المحاسبية. وكذلك يتعارض هذا الموقف مع المدخل الأخلاقي للمحاسبة، وذلك

لأن هذا المدخل يتطلب الأخذ بمجموعة من القيم تتخذ كأنماط أو معايير للحكم على سلوك أو تصرف معين. أيضا يتعارض مدخل الأحداث مع المدخل السلوكي لأن هذا المدخل الأخير من شانه أن تعكس قيم الباحث نفسه على النتائج التي يتوصل إليها. النتيجة أن مدخل الأحداث يتفق فقط مع فلسفة البحوث الوضعية السابق التعرض لها في الجزء السابق.

وهكذا نجد أن مدخل الأحداث يعتبر محاولة هامة لتطبيق منهج التوسع في الافصاح وهو يعتمد أساساً على فكرة الابتعاد عن القيم كأساس لاعداد التقارير المحاسبية، وبالتالي ليس هناك حاجة إلى تحديد الفئات المستفيدة من هذه التقارير ولا إلى معرفة احتياجاتهم أو النماذج القرارية التي يستخدمونها أو الواجب استخدامها. طبقاً لهذا المدخل الهدف الأساسي للتقارير المحاسبية هو توفير أكبر قدر ممكن من البيانات وبحيث تحقق ما يلي:

١ ـ الابتعاد بقدر الامكان عن التجميع أو الدمج للأرقام المحاسبية.

٢ ـ الابتعاد بقدر الإمكان عن اعطاء أوزان أو قيم (أهمية) أو أي تبرير لهذه الأرقام.

٣ ـ الابتعاد بقدر الامكان عن تفسير هذه الأرقام أو استنتاج أي علاقات.

ويقصد بالحدث أي واقعة أو ظاهرة أو عملية لها تأثير اقتصادي أو مالي على الوحدة المحاسبية[1]. هذه الأحداث يجب أن يتم عرضها طبقاً للارشادات السابقة وذلك حفاظاً على حالتها الأولية وحيادها أزاء الاستخدامات الرئيسية المحتملة ـ وعلى مستخدم التقارير المحاسبية حرية اختيار البيانات الملائمة لهدفه الخاص وبناء على ذلك يمكن قيامه بالتجميع والدمج والتفسير وذلك لاعطاء أوزان وقيم تتفق مع هدفه الخاص ومع سلمه التفضيلي الخاص. أي أن مستخدم التقارير هو الذي يقوم بدور تحويل البيانات المحاسبية إلى معلومات.

ومن ناحية أخرى أصبح لهذا المدخل تأثير على مفهوم ووظيفة القوائم المحاسبية التقليدية[2]. فطبقاً لمدخل الأحداث ينظر للميزانية على أنها تجميع للأحداث المالية

---

(1) G. Johnson, «Towards an Events Theory of Accounting», The Accounting Review, October, 1970, pp. 641 - 653.

(2) A.Z. Pieterman and A.B. Whinston, «An Event - Accounting Information System», The Accounting Review, April 1975, p. 244.

والاقتصادية التي تمت في الماضي. أما قائمة الدخل فهي عرض للأنشطة التشغيلية التي قامت بها الوحدة خلال فترة معينة وأن الرقم النهائي لصافي الربح أو الخسارة ليس له أهمية تذكر. كذلك بالنسبة لقائمة التغير في المركز المالي ـ قائمة مصادر الأموال واستخداماتها ـ فإنها عرض للنشاط المالي للوحدة المحاسبية وليست مجرد قائمة بالتغير في رأس المال العامل. وعلى العموم فإن مدخل الأحداث ما زال في بدايته وأنه في حاجة إلى مزيد من البحث والدراسة وبصفة خاصة لوضع معايير موضوعية يمكن على أساسها تحديد الأحداث الهامة التي يجب أن تخضع للدراسة المحاسبية. وكذلك نحن في حاجة إلى أفكار علمية يمكن على أساسها تحديد الخصائص المتعلقة بحدث معين والتي يجب قياسها وعرضها في التقارير المحاسبية.

حدود التوسع في الافصاح:

ذكرنا فيما سبق أن منهج التوسع في الافصاح يعتمد على معيار أساسي هو أنه إذا كانت البيانات الاضافية المراد تقييمها ملائمة لمجموعة من نماذج اتخاذ القرار فإن هذه البيانات يمكن الافصاح عنها بالاضافة إلى ما هو متاح حاليا. والسؤال الذي يواجهنا الآن هو أين يقف التوسع في الافصاح؟ من الواضح أنه ليس في الامكان الاستمرار في هذا الاتجاه دون حدود. فكل بيان اضافي لابد أن يكون ملائماً من وجهة نظر مستخدم معين. إن التوسع في الافصاح على النحو الذي عرضناه فيما سبق يتجاهل تكاليف انتاج وتوزيع البيانات المحاسبية.

ويرى مؤيدي منهج التوسع في الافصاح أنه في الامكان تطوير بعض القواعد التي يمكن الاسترشاد بها في التطبيق العملي، فعن طريق البحث العلمي مستقبلا، يمكن الوصول إلى طرق لقياس مدى المساهمة الحدية Marginal Contribution الناتجة عن استخدام طرق القياس المحاسبي البديلة. وبالتالي عن طريق مقارنة هذه المساهمات يمكن اختيار طريقة القياس التي تتمتع بأكبر قدر نسبي من المساهمة الحدية[1] مثل هذا النوع من التحليل يندرج تحت ما يعرف حاليا بمنهج اقتصاديات المعلومات وسوف يكون مجال دراستنا في الجزء الأخير من هذا الفصل.

(1) Joels Demski «Decision - Performance Control», The Accounting Review, 44 October, 1969, p 677.

إلا أنه هناك جانب آخر على قدر كبير من الأهمية يعترض تطبيق منهج التوسع في الافصاح. هذا الجانب يتعلق بأثر البيانات الاضافية على قدرة استيعاب الأفراد لها وبالتالي درجة استفادتهم منها في عملية اتخاذ القرارات. فمن المعروف أن البيانات التي تزيد عن اللازم Information Overload سوف يكون لها تأثير سلبي على سلوك الأفراد أو تجاه قدرتهم على تشغيلها، وبالتالي الاستفادة منها في النماذج التي يعتمدون عليها في عملية اتخاذ القرارات.

وتوضح الدراسات في علم النفس الاجتماعي أن المعلومات الاضافية عن ظاهرة معينة تؤثر على مستخدم المعلومات من ناحيتين:

أولا : الأبعاد التي تتكشف له نتيجة لهذه المعلومات الاضافية.

ثانيا : المتغيرات الجديدة التي يتضح له ضرورة ادخالها في اعتباره.

ولذلك فإن أي معلومات اضافية لابد وأن تتطلب درجة أعلى من التجريد في الفكر حتى يمكن استيعاب الواقع الذي يزداد تعقيداً مع كل معلومة اضافية، كما وأنه يلزم استخدام نماذج قرارية متقدمة مع زيادة عدد التغيرات التي توضح عنها هذه المعلومات الاضافية[1].

وعلى ذلك فإن التوسع في الافصاح له تأثير على جانبين رئيسيين يؤثران على درجة الاستفادة من المعلومات:

الجانب الأول: مع زيادة المعلومات تتضح علاقات جديدة، ووقائع لم تكن معروفة، الأمر الذي يزيد من درجة التعقيد التي يجب أن يواجهها متخذ القرار. هذا الجانب يمثل جانب المدخلات. فكلما زادت المعلومات زادت المدخلات للعملية القرارية.

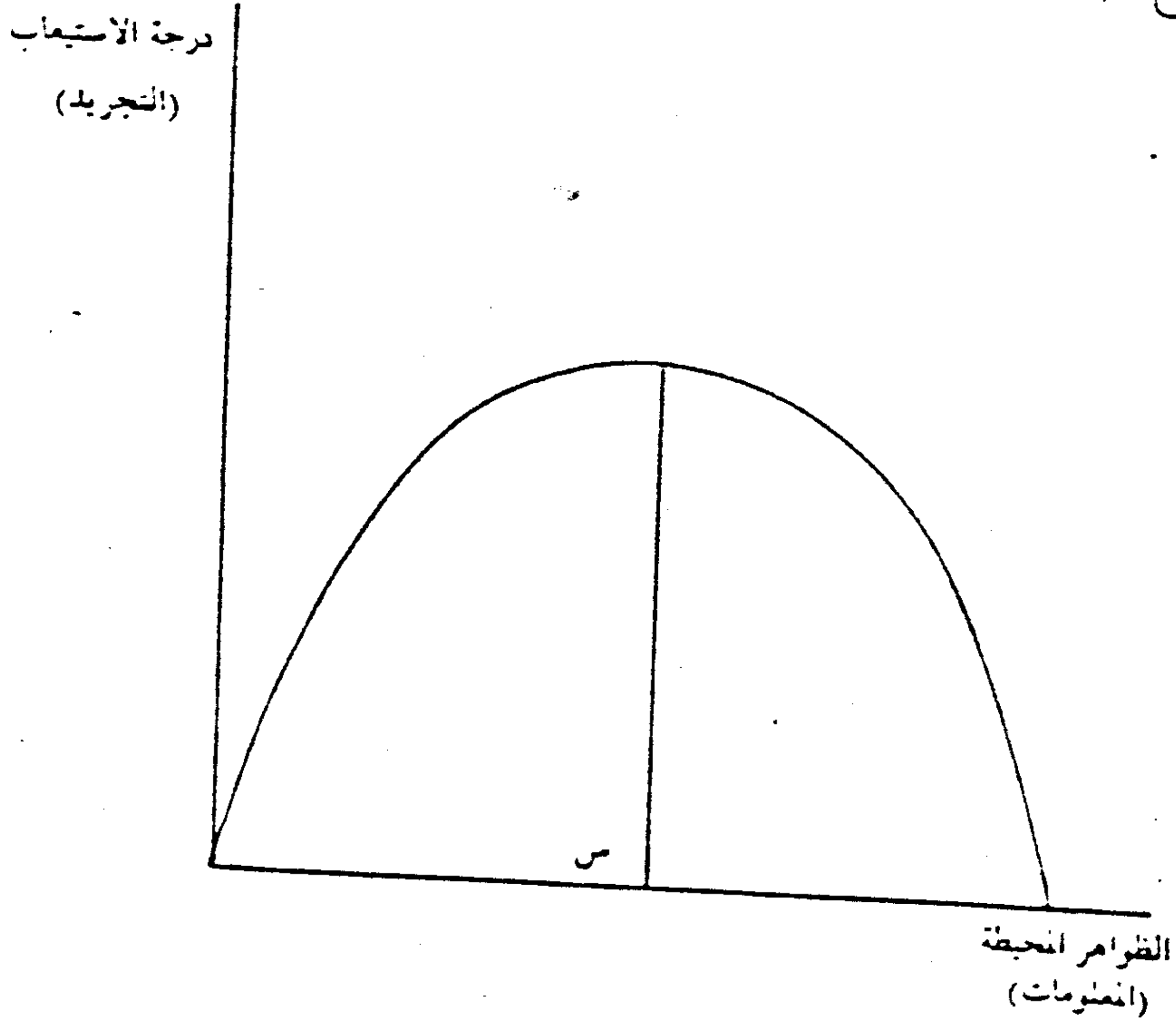
الجانب الثاني: يمثل جانب الادراك أو الاستيعاب المصاحب لكل زيادة في المعلومات المفصح عنها. فالمعلومات تؤدي إلى زيادة وضوح الوضع القائم بتعقيداته وعلاقاته المتشابكة، وبالتالي سوف يكون لذلك تأثير على درجة الادراك الشخصي وقدرته على استيعاب هذه العلاقات التي تزداد تعقيداً مع كل اضافة إلى المعلومات المتاحة حالياً. ومن ناحية أخرى فإن

---

(1) Lawrence Revsine, «Data Expansion and Conceptual Structure», The Accojnting Review, October, 1970, pp. 704 - 711.

القدرة على الاستيعاب تتطلب درجة من التجريد لا يمكن الحصول عليها دون الاعتماد على نموذج أو أكثر من النماذج القرارية. ومن الطبيعي أنه مع زيادة درجة التعقيد للموضع المراد التعامل معه ومع زيادة عدد المتغيرات التي يجب معالجتها فإن الأمر يتطلب الاعتماد على نماذج قرارية متقدمة.

والشكل التالي[1] يوضح العلاقة بين هذين الجانبين - الظواهر المحيطة التي يتم الافصاح عنها، درجة الاستيعاب والتجريد.



ومن هذا الشكل يتضح لنا أن القدرة على الادراك والاستيعاب متغيرة مع درجة التعقيد في الظواهر المحيطة والتي يتم الافصاح عنها بالمعلومات. فمع زيادة المعلومات في مراحل الافصاح الأولى - قبل النقطة س - تتزايد قدرة الشخص على الاستيعاب. إلا أنه عند

(1) Harold M. Schroder, Michael J. Driver, and Siegfried Streufert, Human Information Processing, 1967. Holt, Rinehart and Winston, Inc., As Cited by L. Revsine «Replacement Cost Accounting, Prentice - Hall Inc., Englewood Cliffs, N.J. 1973, P. 16

حد معين - بعد النقطة س - أي زيادة في الافصاح سوف تؤدي إلى تعقيدات جديدة للموقف الأمر الذي يترتب عليه نقصان في درجة الاستيعاب.

وعلى ذلك فإنه ليس كافياً أن نقرر ملاءمة معلومة معينة كشرط كاف للافصاح عنها في التقارير المحاسبية، وإنما يجب تحديد قدرة مستخدمي التقارير على تشغيل هذه المعلومات الاضافية وامكانية الاستفادة منها - هذه القدرة على الاستفادة ذهنياً من المعلومات الاضافية المقترحة سوف يعتمد على تقيم الوضع القائم للافصاح المحاسبي، أي أن موقفه بالنسبة للنقطة س التي تمثل الوضع الأمثل للافصاح.

فإن كان هناك ما يحسنا على الاعتقاد بأن التقارير المحاسبية الحالية تقع قبل النقطة س فإن التوسع في الافصاح سوف يكون له نتائج ايجابية على عملية اتخاذ القرارات. أما إذا كان الوضع القائم للافصاح المحاسبي يقع بعد النقطة س وهي تمثل درجة من التشبع بالمعلومات عن الوحدة، فإن اقتراح التوسع في الافصاح سوف يكون له تأثير سلبي على درجة الاستفادة.

والواضح من مناقشتنا السابقة أن منهج التوسع في الافصاح يقوم على افتراض أساسي وهي أن الافصاح المحاسبي الحالي أقل من الوضع المثالي من حيث كمية المعلومات المتاحة وبالتالي فإن أي اضافة معلومات جديدة ملائمة يعتبر أمراً مرغوباً فيه. ولا شك أن مثل هذا الافتراض يحتاج إلى دراسة عملية لاختبار مدى صحته.

إلا أنه يمكن القول بصفة عامة أن ما تشير إليه الدراسات السلوكية في مجال علم النفس الاجتماعي هو القدرة المحدودة من جانب الأفراد على تشكيل البيانات ودرجة استيعابهم الذهني لها. وبالتالي فإن التوسع في الافصاح لا يمكن اطلاقه دون أي قيود. وعلى ذلك فإنه إذا ثبت محاسبيا أن معلومة معينة تعتبر ملائمة في مجال اتخاذ القرارات فإن القرار بالافصاح عنها من عدمه يتطلب منا دراسة للجوانب الآتية:

أولا : تقييم الوضع الحالي للافصاح المحاسبي لتحديد درجة التشبع التي تعكسها التقارير المحاسبية.

ثانيا : تقييم البدائل المقترحة للتوسع في الافصاح وذلك لاختيار اكثرها مساهمة في ترشيد عملية اتخاذ القرارات.

ثالثا : مقارنة منفعة المعلومات التي توصلنا اليها في ثانيا مع تكاليف انتاج وتوزيع هذه المعلومات.

وبالنسبة لاولاً فإن ذلك يتطلب بحثاً ميدانياً واسعاً حتى يمكن تقييم الفائدة العملية لمنهج التوسع في الافصاح. اما بالنسبة لثانياً وثالثاً فواضح أنهما يمثلان جانبا من منهج اقتصاديات المعلومات الذي سوف نتناوله فيما يلي:

المبحث السادس
منهج اقتصاديات المعلومات

من المعروف أن اقتصاديات السوق تعتمد على فرض أساسي هو توافر معلومات كاملة لدى الأطراف المتكاملة وأن هذه المعلومات متاحة للجميع دون تكلفة. أي أن توازن السوق يشترط توافر خاصيتين بالنسبة للمعلومات:

أولاً : أن هذه المعلومات كاملة Perfect Information

ثانياً : أن هذه المعلومات تمثل سلعة حرة Costless or Free good.

ولما كان الافتراض التقليدي الذي كان سائداً حتى وقت قريب هو توافر المعلومات الكاملة وبشكل حر، فإن ذلك قد حجب عن الباحثين دراسة مشاكل إنتاج وتوزيع المعلومات. إلا أن اتجاهات توافر المعلومات بصورة غير كاملة. وظاهرة عدم التأكد تعتبر أساسية في نظرية اتخاذ القرارات لأن القرار ما هو إلا عملية اختيار وأن الاختيار يتعلق بالمستقبل وأن هذا المستقبل لا يمكن معرفته بشكل كامل. ونتيجة لذلك فإن المعلومات بالضرورة سوف تكون غير كاملة كما أنها سوف تكون غير موضوعية (شخصية) طبيعتها.

وتعتبر المعلومات طبقاً لمنهج اقتصاديات المعلومات سلعة اقتصادية كأي سلعة أخرى لها قيمة (منفعة) كما أن إنتاجها وتوصيلها يترتب عليه تحمل تكاليف معينة. أي أن المعلومات كسلعة اقتصادية يمكن أن تخضع لأساليب التحليل الخاصة بالعرض والطلب كأي سلعة أو خدمة أخرى يتم تبادلها في الأسواق .

وعلى ذلك فإن اقتصاديات المعلومات تمثل إطاراً عملياً لتحديد قيمة المعلومات بصفة عامة وهذا الإطار العلمي لا يتعرض بصفة مباشرة للمعلومات المحاسبية وإنما يمكن استخدامه بالتطبيق في مجال المحاسبة. في هذا الجزء سوف نتناول بالدراسة مبادىء اقتصاديات المعلومات من وجهة النظر المحاسبية.

• نموذج تقييم المعلومات[1].

يفترض هذا النموذج أن متخذ قرار معين يواجه بالاختيار بين الحالتين الآتيتين (أس، س = ١، ٢) بمعنى أن:

أ١ = أن يقترض مليون دينار بعائد ١٥٪ لمدة سنة واحدة.

أ٢ = يستثمر مليون دينار بعائد ١٢٪ لمدة سنة في سندات حكومية.

وللتبسيط نفترض أن هناك ناتجين بديلين هما:

ب١ = أن المقترض يدفع القرض بالإضافة إلى فوائده أي يدفع

$$١,٠٠٠,٠٠٠ + ١٠٠٠٠٠٠ \times \frac{١٥}{١٠٠} = ١١٥٠٠٠٠ \text{ دينار}$$

ب٢ = أن المقترض سوف يدفع في نهاية المدة فقط ٩٥٠٠٠٠ دينار معنى ذلك أن الدائن سوف يتحمل خسارة قدرها ٢٠٠٠٠٠ دينار

(١١٥٠٠٠٠ - ٢٠٠٠٠٠) = ٩٥٠٠٠٠ دينار.

وهنا بناء على المعلومات المتوفرة لدى متخذ القرار نجد أن احتمال حدوث حالات من الحالات ب١، ب٢ هي كالتالي:

ح (ب١) = ٠.٨ ، ح (ب٢) = ٠.٢

ويلاحظ أن مجموع الاحتمالات ح (ب١) + ح (ب٢) = ١.

---

(1) Hary I. Wolk, Lore R. Francis and Michael G. Tearney, Accounting Theory, A Conceptula and Institutional Aproach, Kent publishing Company, Boston, Massachusetts, 1984, pp. 189-193.

ومعنى حدوث أحدهما سوف ينفي حدوث الآخر ويمكن تلخيص المشكلة السابقة في الجدول الآتي:

مصفوفة سداد الدين

بو / أر	ب١	ب٢
أ١	١١٥٠ ٠٠٠	٩٥٠ ٠٠٠
أ٢	١١٢٠ ٠٠٠	١١٢٠ ٠٠٠

ويتم تحديد المنفعة بواسطة القيمة المتوقعة لكل حالة (أ١، أ٢)، باستخدام نظرية بيز. فإذا رمزنا لتلك المنفعة لكل حالة لدينا بالرمز ت (ف/أر) حيث ت (ف/أر) تقرأ بالقيمة المتوقعة للمنفعة بشرط حدوث كل حالة من الحالات أ١، أ٢.

فإن

$$\text{*ت (ف/أ}_{ر}\text{)} = \sum_{و=1}^{2} \text{ف (ب}_{و}\text{ ، أ}_{ر}\text{)} \times \text{ح (ب}_{و}\text{)}$$

= ف (ب١ ، أر) × ح (ب١) + ف (ب١ ، أر) × ح (ب٢)

حيث س = ١ ، ٢

وتكون القيمة المادية المتوقعة للحالتين أ١، أ٢ هي كالآتي:

ت (ف/أ١) = ف (ب. ، أ١) × ح (ب١) + ف (ب٢ ، أ١) × ح (ب٢)

= ١١٥٠ ٠٠٠ × ر٨ + ٩٥٠ ٠٠٠ × ر٢ = ١١١٠ ٠٠٠

ت (ف/أ٢) = ف (ب١ ، أ٢) × ح (ب١) + ف (ب٢ ، أ٢) × ح (ب٢)

= ١١٢٠ ٠٠٠ × ر٨ + ١١٢٠ ٠٠٠ × ر٢ = ١١٢٠ ٠٠٠

(*) تمثل القيمة المتوقعة للمنفعة مجموع المنفعة × الاحتمال.

ومن النتائج السابقة يتضح لنا أن متخذ القرار سوف يفضل القرار الثاني $أ_2$ حيث يعطى له منفعة أكبر من القرار الأول.

قيمة المعلومات الكاملة:

في المثال السابق كانت المعلومات الكاملة تعني أننا نعرف بالتحديد. أي حالة مستقبلية $ب_1$ أو $ب_2$ سوف تحدث - إذا حدثت $ب_1$ (المقترض لن يتخلف عن السداد) فإن حالة تعظيم المنفعة $أ_1$ (بمعنى يقرض ١٠٠٠٠٠٠) - أما إذا حدثت $ب_2$ (أن المقترض يتخلف عن السداد) فإن المنفعة سوف تعظم بالحالة $أ_2$ بمعنى الاستثمار في سندات حكومية. وقيمة كل بديل أمثل مع معلومية الناتجين البديلين هما ٠٠٠ ١١٥٠ (بمعلومية $ب_1$) و ٠٠٠ ١١٢٠ (بمعلومية $ب_2$). والمنفعة في معرفة مقدماً أي حالة سوف تحدث تعرف كما يلي:

$$ت (ف/معرفة الحالة مقدما) = \sum_{و=1}^{2} [تعظيم ف (ب_و، أ)] \times ح (ب_و)$$ حيث

أ فئة تحتوي على الحدين $أ_1$، $أ_2$.

= ٠٠٠ ١١٥٠ × ٨, + ٠٠٠ ١١٢٠ × ٢, = ١١٤٤,٠٠٠ دينار.

وهذه الصورة تأخذ قيمة الحالتين المثيلتين إذا تحقق $ب_1$، $ب_2$ وتعطي منفعة معرفة كل حالة تحدث مقدماً. وهذا يتم بضرب هذا المقادير في الاحتمالات المناظرة لكل حالة ($ب_1$، أو $ب_2$)-المعتمدة على المعلومات الموجودة.

والمنفعة الناتجة بسبب وجود المعلومات الكاملة هي القيمة المتوقعة للحالات المثلى بمعولية احتمال حدوث كل حالة وقد حسبت بالقيمة ١١٤٤٠٠٠ دينار وقيمة المعلومات الكاملة هي الفرق بين المنفعة كما حسبت سابقا (١١٤٤٠٠٠) والمنفعة (١١٢٠٠٠٠) بمعلومية حدوث الحالة $أ_2$ في التحليل السابق. وهذا الفرق هو ٢٤٠٠٠ دينار (١١٤٤٠٠٠ - ١١٢٠٠٠٠) = ٢٤٠٠٠ دينار وهو أقصى قيمة يمكن أن يدفعها متخذ القرار في سبيل الحصول على معلومات إضافية تكشف الحالة التي سوف تحدث.

القيمة في حالة عدم وجود معلومات كاملة:

في الحقيقة لا يستطيع أحد أن يشتري المعلومات كاملة وذلك لأن نواتج المستقبل لا يمكن معرفتها مقدماً. ونقص المعلومات يعني أن متخذ القرار سوف يقوم بمراجعة تقدير الاحتمال الموضوعي لكل حالة تحدث. وقيمة المعلومات الجديدة غير الكاملة يتم حسابها باستخدام نظرية بيز.

ويأخذ المثال السابق في الاعتبار، افترض أن جزءاً جديداً من المعلومات تم شراؤه أو الحصول عليه وهو متعلق بتحديد إحتمال تخلف المقترض (X Y Z) ويعتقد متخذ القرار أن النسبة المتنبأ بها للمصروفات إلى المبيعات للعام التالي تعتبر مؤشراً جيداً لحقيقة تخلف المقترض (8 X Y Z). وهذه المعلومات المتنبأ بها بمعنى استنباطها من الاتجاهات التاريخية. ونرمز للمعلومات الجديدة بالرمز صو، وقد تم الحصول عليها من نظام للمعلومات يسمى ت. وللتبسيط فإن المعلومات الجديدة صو تأخذ أحد القيمتين الآتيتين:

ص١ = نسبة المصروفات إلى المبيعات ≤ ١

ص٢ = نسبة المصروفات إلى المبيعات > ١

وبمعلومية أن المقترض (X Y Z) لن يتخلف، فإن صانع القرار يعتقد أن احتمال الحصول على ص١ هو ٩,٠ وهذا يعرف بـ ح (ص١/ ب١) أي احتمال الحصول على ص١ بمعلومية الحالة ب١. واحتمال الحصول على ص٢ بمعلومية ب١ هو ٠١, أي (١-٩,٠).

كذلك يعتقد صانع القرار أن احتمال الحصول على ص٢ بمعلومية ب٢ هو ٧,. وبعبارة أخرى فإن ص٢ تعبر عن معلومات سيئة وترتبط بالتخلف عن السداد، بينما ص تعتبر معلومات سارة ومن المحتمل أنها ترتبط بحالة عدم التخلف عن السداد. وأخيراً لإكمال التحليل، فإن احتمال ص، بمعلومية ب٢ هو ٣,٠ أي (١ - ٧,) = ٣,٠

ويمكن تلخيص الاحتمالات الأربعة السابقة في الجدول الآتي:

ب د / ص ع	ب١ (عدم التخلف)	ب٢ (تخلف)
ص١ النسبة ≥ ١	٠,٩	٠,٣
ص٢ النسبة < ١	٠,١	٠,٧

واحتمال الحصول على ص١، ص تحسب كما يلي:

$$ح (ص_ر) = \sum_{س=١}^{٢} ح (ص_ر / ب_ر) . ح (ب_ر)$$

ح (ص١) = ح (ص١/ب١) . ح (ب١) + ح (ص١/ب١) . ح (ب٢) .

= (٠,٩ × ٠,٨) + (٠,٣ × ٠,٢)

= ٧٢ + ٠,٠٦ = ٠,٧٨

ح (ص٢) = ح (ص٢/ب١) . ح (ب١) + ح (ص٢/ب٢) . ح (ب٢) .

= (٠,١ × ٠,٨) + (٠,٧ × ٠,٢)

= ٠,٠٨ + ٠,١٤ = ٠,٢٢

ومن الممكن الآن حساب الاحتمالات الشرطية باستخدام نظرية بيز:

$$ح (ب_ر / ص_ر) = \frac{ح (ص_ر / ب_ر) . ح (ب_ر)}{ح (ص_ر)}$$

$$ح (ب١ / ص١) = \frac{٠,٩ \times ٠,٨}{٠,٧٨} = ٠,٩٢$$

ح (ب٢ / ص١) = ٠,٣ × ٠,٢ ، ٠,٧٨ = ٠,٠٧

ح (ب$_{1}$ / ص$_{2}$) = ,٨ × ,١ / ,٢٢ = ,٣٦

ح (ب$_{2}$ / ص$_{2}$) = ,٢ × ,٧ / ,٢٢ = ,٦٤

وهذه هي احتمالات الحالات ب$_{1}$، ب$_{2}$ بمعلومية الحصول على المعلومات ص$_{1}$، ص$_{2}$ من نظام المعلومات.

والخطوة الأخيرة هي أن نغير حساب المنفعة الخاصة بكل الحالتين أ$_{1}$، أ$_{2}$ بمعلومية الاحتمالات السابقة. إذا كانت ص$_{1}$ (نسبة المصروفات إلى المبيعات ≤ ١) يمكن الحصول عليها فإن المنفعة في كل حالة تكون كما يلي:

ت (ف / أ$_{1}$، أ$_{1}$، ص$_{1}$) = ,٩٢ × ١١٥٠ ٠٠٠ + ,٠٨ × ٩٥٠ ٠٠٠

= ١١٣٤٠٠٠ دينار

= ف (أ$_{1}$،ب$_{1}$) × ح (ب$_{1}$ / ص$_{1}$) + ف (أ$_{1}$،ب$_{2}$) × ح (ب$_{2}$ / ص$_{1}$)

ت = (ف/أ$_{2}$، ص$_{1}$) = ف (أ$_{2}$، ب$_{1}$) × ح (ب$_{1}$/ص$_{1}$)+ ف(أ$_{1}$، ب$_{2}$)× ح (ب$_{2}$ / ص$_{2}$)
× ح (ب$_{2}$/ص$_{1}$)

= ,٩٢ × ١,١٢٠ ٠٠٠ + ,٠٨ × ١١٢٠ ٠٠٠ = ١١٢٠ ٠٠٠

وبالمقارنة نجد أن الحالة الأولى (أ$_{1}$) هي الحالة المثلى إذا تم الحصول على ص$_{1}$ (نسبة المصروفات إلى المبيعات ≤ ١) أما إذا تم الحصول على ص$_{2}$ (نسبة المصروفات إلى المبيعات > ١) فإن المنفعة في هذه الحالة تكون:

ت (ف / أ$_{1}$، ص$_{2}$) = ف (أ$_{1}$،ب$_{1}$) × ح (ب$_{1}$/ص$_{2}$) + ف (أ$_{1}$،ب$_{2}$) × ح (ب$_{2}$/ص$_{2}$)

= ,٣٦ × ١١٥٠ ٠٠٠ + ,٦٤ × ٩٥٠ ٠٠٠ = ١٠٢٢ ٠٠٠

ت (ف/أ$_{2}$، ص$_{2}$) = ف (أ$_{2}$،ب$_{1}$) × ح (ب$_{1}$/ص$_{2}$) + ف(أ$_{2}$،ب$_{2}$) × ح (ب$_{2}$/ص$_{2}$).

= ,٣٦ × ١١٢٠ ٠٠٠ + ,٦٤ × ١١٢٠ ٠٠٠ = ١١٢٠ ٠٠٠

الحالة المثلى إذا تم الحصول على $ص_٢$.

وقيمة المعلومات الجديدة من نظام المعلومات (ي) تشتق من المنفعة الخاصة بالحالتين السابقتين - بمعلومية الاحتمالات المتحصل عليها من كل معلومة والصورة هي:

$$ت (ف / ي) = \sum_{ك=١}^{٢} (ف/أ_{صك}، ي) \times ح (صك / ي)$$

حيث ح (صك / ي) = ح (صك) ك = ١ ، ٢

* أ = الحلان السابقان الأمثلان وهما ١١٣٤٠٠٠ ، ١١٢٠٠٠٠

∴ ت (ف / ي) = ١١٣٤٠٠٠ × ,٧٨ + ١١٢٠٠٠٠ × ,٢٢ = ١١٣٠٩٢٠ دينار

حيث $أ^*_{صك}$ هي الحالة المثلى بمعلومية صك.

في الحالة الأصلية بمعلومية المعلومات الموجودة - كانت المنفعة المتوقعة للقرار هي ١١٢٠٠٠٠ دينار. والمنفعة المتوقعة للقرار بمعلومية المعلومات الجديدة صك هي ١١٣٠٩٢٠ - ١١٢٠٠٠٠) أي ١٠٩٢٠ دينار للحصول على المعلومة صك من نظام المعلومات ي. وهكذا المقدار سوف يكون النقطة التي يكون عندها التكلفة الحدية للمعلومات الجديدة مساوياً للمنفعة الحدية.

تقييم منهج اقتصاديات المعلومات:

مما سبق يتضح لنا أن منهج اقتصاديات المعلومات ما هو إلا تطبيق لمبادىء نظرية اتخاذ القرارات كذلك يتضح لنا أن هذا المنهج لا يتعرض للمشكلة المحاسبية الأساسية وهي الاختيار بين البدائل المحاسبية المختلفة لانتاج المعلومات؟ الدور الذي يقوم به منهج اقتصاديات المعلومات هو تحديد قيمة معلومات معينة بالنسبة لمجال استخدام محدد. وبالتالي فإن الأمر يتطلب منا تطبيق هذا النوع من التحليل بالنسبة لكافة البدائل المحاسبية المطروحة للتقييم من كافة مجالات الاستخدام المختلفة. من الطبيعي أن مثل هذا الاتجاه سوف يكون صعب التطبيق إن لم يكن مستحيلاً وذلك في ضوء تعدد الطرق والنماذج المحاسبية وفي ضوء عدم تجانس احتياجات مستخدمي التقارير المحاسبية.

وترتيباً على ما سبق يمكن القول بأن منهج اقتصاديات المعلومات يمكن أن يكون ذو فاعلية كبيرة في مجال المحاسبة الادارية والتكاليف بصفة عامة بالنسبة للاستخدامات الداخلية للمعلومات المحاسبية. كذلك يمكن استخدام منهج اقتصاديات المعلومات في مجال التقارير الخارجية طالما أن التحليل يكون قاصراً على دراسة اقتراح محدد أو سياسة محاسبية معينة. ومن ناحية أخرى يمكن أيضاً القول بأن منهج اقتصاديات المعلومات يعتبر أداة تحليلية مفيدة تزيد من فهمنا لمشاكل انتاج وتوزيع المعلومات المحاسبية.

إلا أنه بصفة عامة هناك حدود لتطبيق المنهج. فالواقع الذي تمارس فيه عملية اتخاذ القرارات أكثر تعقيداً لما هو مفترض في المنهج. فالبدائل والاستراتيجيات محل الدراسة عادة ما تكون أكثر تعقيداً كما أن الظروف المحيطة بكل بديل أو استراتيجية معينة أيضاً تتصف بالتعقيد والتشابك. إن التطبيق المحاسبي لنظرية اتخاذ القرارات سوف يصطدم بالقدرة على الاستيعاب والادراك من جانب الشخص القائم بعملية اتخاذ القرار وهي ظاهرة سلوكية على جانب كبير من الأهمية كما سبق أن أوضحنا عند مناقشة منهج التوسع في الافصاح كما وأن متخذ القرار في الواقع العملي لا يحاول تعظيم منفعته كما هو مفترض في هذا المنهج وإنما أقصى ما يمكن الوصول إليه هو تحقيق درجة معقولة وكافية من Satisficing من الأهداف.

الفصل السادس

المحاسبة عن الدخل والقيمة

من المعروف أن القوائم المالية الأساسية وما تحويه من عناصر تدور حول توفير المعلومات الملائمة والتي يمكن الاعتماد عليها لدراسة متغيرين أساسيين هما: دخل الوحدة المحاسبية وقيمة هذه الوحدة. ومن المعروف أيضاً أن هذين المتغيرين يمثلان جوهر النموذج الاقتصادي للوحدة المحاسبية. ولذلك فإنه من الطبيعي أن يتطلع المحاسب إلى التعاليم الاقتصادية وبصفة خاصة ما يتصل منها بنظرية المنشأة كأساس لتطوير المفاهيم والقياسات المحاسبية:

«... many of the basic concepts of economics are, in fact, derived from accounting practice and many accounting practices have been devised in an attempt to answer what are essentially economic questions.»[1]

ونتناول فيما يلي الأبعاد الاقتصادية المختلفة للدخل والقيمة وذلك بهدف بيان امكانية الاستناد عليها في عملية التطوير المحاسبي.

---

(1) K. E. Boulding, «Economics and Accounting: The uncongenial Twins» In W. T. Baxter and Sidney Davidson, eds. **Studies in Accounting Theory**, Homewood, Illinois, Richard D. Irwin, Inc., 1962, p. 44

المبحث الأول

المفاهيم الاقتصادية للدخل والقيمة

يمكن إرجاع المفاهيم الاقتصادية المختلفة للدخل والقيمة لأحد منهجين رئيسيين:

١ ــ المنهج الخاص بارفنج فيشر Irving Fisher

٢ ــ المنهج الخاص بجون هيكس John Hicks

وسوف نتناول هنا بالدراسة التحليلية كل من هذين المنهجين موضحين مجالات الاتفاق والاختلاف بينهما وبين المفاهيم المحاسبية المعاصرة.



مفهوم فيشر للدخل والقيمة:

طبقاً لفيشر هناك ثلاثة مفاهيم رئيسية لدخل الفرد:[1]

١ ــ مفهوم الدخل المعنوي (النفسي): Psychic Income، ويتمثل في الاشباع الذي يحصل عليه الفرد خلال فترة معينة.

٢ ــ مفهوم الدخل الحقيقي: Real Income، ويتمثل في ذلك القدر من السلع والخدمات التي يستهلكها الفرد خلال فترة ما بغرض اشباع حاجاته المختلفة.

٣ ــ مفهوم الدخل النقدي: Money Income، ويتمثل في التدفقات النقدية الصافية التي يحصل عليها الفرد خلال الفترة لتدبير احتياجاته الاستهلاكية.

ويعني المفهوم المعنوي للدخل بتحديد درجة الرفاهية التي يتحصل عليها الفرد من اشباع احتياجاته خلال الفترة. من الواضح أن هذا المفهوم غير قابل للقياس المباشر وذلك نظراً لأن درجة الاشباع تتأثر بعوامل كثيرة كما تختلف من شخص لآخر بل قد تتأثر بمستوى الدخل الذي يتمتع به الفرد. وفي المقابل نجد أن الدخل الحقيقي يركز على الأحداث الخاصة بالفترة وهو بهذا يمثل الجانب الذي للاشباع الذي حصل عليه الفرد. فالدخل الحقيقي يعتبر

(1) Irving Fisher: The Nature of Capital and Income, New York: Macmillan, 1912, p. 38.

مقياساً غير مباشر وتقريبي للدخل المعنوي. ويتم قياس الدخل الحقيقي عن طريق تحديد تكلفة المعيشة Cost of Living الخاصة بالفرد خلال الفترة. وتتمثل تكاليف المعيشة لأغراض قياس الدخل في القيمة النقدية للسلع والخدمات المستهلكة من قبل الفرد خلال الفترة: The money value of goods consumed. تكاليف المعيشة هذه يتم مقابلتها عن طريق الدخل النقدي. وعليه فإن الدخل النقدي يتمثل في صافي التدفقات النقدية - المتحصلات النقدية ناقصاً المدفوعات - التي ينوي الفرد تخصيصها لأغراض الاستهلاك.

وهكذا نجد أن هذه المفاهيم الثلاثة للدخل ما هي إلا مراحل متعاقبة Successive stages لنفس الظاهرة. فالدخل المعنوي هو الأساس من الناحية الفكرية البحتة، في حين أن الدخل الحقيقي يمثل التعبير المادي لاشباع الفرد وهو بهذا يمثل مرحلة ضرورية لأغراض التحديد والقياس، وأخيراً نجد أن الدخل النقدي يمثل الجانب التمويلي لتكاليف المعيشة خلال الفترة. وفي رأي فيشر انه على الرغم من أن الدخل النقدي هو أكثر مفاهيم الدخل شيوعاً إلا أن الدخل الحقيقي يعتبر المفهوم الملائم لأغراض المحاسبة[1].

والعلاقة بين الدخل ورأس المال علاقة أساسية ومتبادلة في نفس الوقت. فطبقاً لوجهة نظر فيشر يتمثل رأس المال في رصيد من الثروة متواجد في لحظة معينة لاستخدامه كمصدر لمنافع دورية في المستقبل. أما عن الدخل فهو ذلك القدر من المنافع المتوقع الحصول عليها من هذه الثروة خلال فترة معينة. ويلاحظ هنا أن المفهوم الاقتصادي لرأس المال يختلف عن المفهوم المحاسبي. ففي الاقتصاد يتمثل رأس المال في الأصول الانتاجية المتاحة للفرد أو لا... وحدة اقتصادية، وسواء كانت هذه الأصول ملموسة أو غير ملموسة، كما أن الأصول ... الملموسة تتضمن بصفة أساسية ما يسمى برأس المال البشري Human Capital. أي أن رأس المال في المفهوم الاقتصادي يتماثل إلى حد ما مع المفهوم المحاسبي للأصول. وبالمقارنة نجد أن الاستخدام المحاسبي لمصطلح رأس المال متأثر إلى حد كبير بالاعتبارات القانونية على أساس أنه يمثل حقوق أصحاب المشروع الغير قابلة للتوزيع في شكل أرباح وذلك بهدف الاحتفاظ به كضمان عام للدائنين. وحتى إذا أخذنا بوجهة نظر الشخصية الاعتبارية المستقلة

(1) Irving Fisher, **The Theory of Interest**, Macmillan, 1930, p.11

فإن المحاسب يعرف رأس المال - مملوك ومقترض - عن طريق جانب الخصوم باعتباره التزاماً على الوحدة المحاسبية وذلك على خلاف المفهوم الاقتصادي الذي يعرف رأس المال دائماً من زاوية جانب الأصول في الميزانية.

وعلى ضوء هذه العلاقة بين رأس المال وبين الدخل فإن قيمة رأس المال تتحدد على أساس ما ينتظر أن يدره من دخل طول فترة بقائه مستمراً في مجال معين. فالمزرعة بالنسبة لمالكها تمثل ثروة انتاجية وهي بهذا تمثل رأس ماله الذي منه يستمد دخله الحقيقي في شكل محاصيل زراعية. ولذلك فإن قيمة المزرعة تعتمد على القيمة النقدية للمحاصيل المتوقعة، أي على الدخل النقدي المتوقع. وهكذا نجد أن قيمة رأس المال تتمثل دائماً في القيمة الحالية المتوقع الحصول عليها طوال فترة استخدامه.

ولا شك أن هذه العلاقة بين الدخل ورأس المال تنطوي على دائرية في التفكير Circularity. إلا أنه يمكن تجنب ذلك عن طريق التفرقة بين رأس المال وبين قيمة رأس المال. فرأس المال يمثل رصيد من الثروة في شكل طاقة (قدرة) مستقبلية على الاستهلاك وأن الدخل الحقيقي هو ذلك القدر المستهلك دورياً من السلع والخدمات التي يدرها رأس المال. أما قيمة رأس المال فنتوصل إليها عن طريق ايجاد القيمة الحالية للدخول النقدية المتوقعة.

Income is derived from capital goods, but the value of the income is not derived from the value of capital goods. On the contrary, the value of the capital is derived from the value of the income ..
Not until we know how much income an item will probably bring us can we set any valuation on that capital at all. It is true that the wheat crop depends on land which yield it. But the value of the crop does not depend on the land. On the contrary, the value of the land depends on its crop[1].

أي أن تحديد الدخل لا يعتمد على قيمة رأس المال وإنما العكس هو الصحيح وأن معدل الفائدة - معدل الخصم - يمثل حلقة الوصل بينهما باعتبار أن هذا المعدل يمثل مقابل التضحية بالاستهلاك العاجل. فالدخل يتم تحديده على ضوء الأحداث التي تمت خلال الفترة الحالية وبحيث لا يتأثر بالتغيرات التي طرأت على قيمة رأس المال، ولعل في ذلك ما يجعل

---

(1) Irving Fisher, Income and Capital, in parker, R.H. & Harcourt, G.C. (eds) Readings in the concepts and measurement of Income, P. 40, Cambridge University Press, 1969.

هـذا المفهوم أكثر ملاءمـة من المفاهيم الأخـرى في مجال التـطبيق على الـوحـدة المحـاسبيـة. التغيرات في رأس المال تمثل تغيراً في التـوقعات المستقبلية وهي بهذا لا تخص الفـترة الحاليـة، وانما ينعكس أثرها عند تحديد الـدخل الخـاص بالفـترات المقبلة. هذا الارتبـاط بين الـدخل ورأس المال في الاقتصاد يشابه إلى حد كبير الارتباط الذي ينشـأ عن نظام القيـد المزدوج بين قائمة الدخل وقائمة المركز المالي في المحاسبة، كذلك يمكن الخروج مما سبق بنتيجة هـامة وهي أن الأرباح (الخسائر) الرأسمالية (Capital gains (losses لا تمثل دخلاً للفترة الحاليـة وذلك لأن هذه الأرباح اما تمثل أخطاء في قياس رأس المال أول الفترة وهي بذلك تخص الدخل الخـاص بالفترات الـسابقة واما أنها تمثل تغيراً في التوقعات Prospects وهي في هذه الحالة تخص الدخل الخاص بالفترات المقبلة.

ويثير مفهوم الـدخـل الخـاص بفيشر انتقـادين أسـاسيين[1]. ويتعلق الانتقـاد الأول بصعوبة تطبيق هذا المفهوم على الوحدات الاقتصادية وبصفة خاصة الشركات المساهمة. فهذه الوحدات ليس لها نشاط استهلاكي وبالتالي لا يمكن تحديـد الدخـل الحقيقي لهذه الـوحدات معبراً عنه في صورة اشباع. إلا أنه يمكن التغلب على هذه العقبة عن طريق الرجوع إلى المفهوم النقدي للدخل وأيضا بالاستناد على العلاقة بين الدخل ورأس المال. فـالدخـل بصفة دائمة يعني: أولاً وجود رأس المال باعتباره (رأس المال) المصدر وثـانياً وجـود مالـك (ملاك) لـرأس المال باعتباره المستفيد من الدخل المكتسب. وبالتالي فإن الدخـل النقدي للوحـدة المحـاسبيـة يمكن النظر إليه كتدفق وسيط Intermediate بين الـوحدة وأصحـاب حقوق الملكيـة. المشكلة الـوحيدة المتبقيـة هي في مراعـاة تجنب خـطورة الإزدواج في حســاب الـدخـل عـلى المستـوى النقدي.

أمـا الانتقاد الثـاني لمفهوم فيشر فيتعلق بـاستبعاد الادخـار - التغير في رأس المـال - عند تحديد الدخل. فكما سبق أن أوضحنا، طبقاً لفيشر يتحدد الدخل الحقيقي بمقدار الاستهلاك وليس بمقدار ما يتحصل عليه الفرد من تدفقات نقدية صافية خلال الفترة، وبغض النظر عن

(1) Mike Harvey and Fred Keer, Financial Accounting Theory and Standards, 2nd ed. Prentice - Hall, International, Inc., Englewood Cliffs, New Jersey, 1983, pp. 19 - 20.

أنه هناك حالات يعيش فيها الفرد خارج حدود دخله النقدي ـ ادخار سالب. فالادخار الموجب باعتباره زيادة في رأس المال المستثمر لا يؤثر على الاشباع الجاري وإنما يقتصر أثره على الاشباع المتوقع خلال الفترات المقبلة. لا شك أن تطبيق هذا المفهوم على الوحدات الاقتصادية من شأنه استبعاد أي أرباح مرحلة (غير موزعة) من عناصر الدخل الخاص بالفترة. ولقد استدرك فيشر هذا المأخذ على مفهومه، إذ أوضح في أحد كتاباته أن الدخل النقدي للوحدات الاقتصادية يتم تحديده استثناء على أساس الاستهلاك (الانفاق الاستهلاكي) مضافاً إليه ادخار الفترة ـ الأرباح الموزعة والمرحلة[1].

مفهوم هيكس للدخل والقيمة:

وإذا انتقلنا إلى مفهوم هيكس للدخل فإننا نجد أنه على النقيض مما سبق يأخذ في الاعتبار بصفة دائمة التغير في رأس المال كعنصر من عناصر الدخل الخاص بالفترة. فعند تعريف الدخل يرجع هيكس للهدف الذي من أجله يتم تحديده: الهدف من تحديد الدخل هو اعطاء مؤشر لما يمكن أن يستهلكه الفرد دون أن يترتب على ذلك تأثير سلبي على ثروته الشخصية.

The purpose of income calculations in practical affairs is to give people an indication of the amount which they can consume without impoverishing themselves[1].

ويعرف هيكس الدخل على النحو التالي: الدخل هو ذلك المقدار الذي يمكن للفرد أن ينفقه أو يستهلكه كحد أقصى خلال فترة (أسبوع مثلاً) معينة وبحيث ينتهي في آخر الفترة بنفس القدر من رأس المال الذي كان عليه في أول الفترة. وبالتطبيق على الوحدات الاقتصادية يكون الدخل متمثلاً في الحد الأقصى الذي يمكن توزيعه على أصحاب حقوق الملكية وبحيث يتم المحافظة على رأس المال الذي كانت تمتلكه الوحدة في بداية الفترة.

ويلاحظ هنا اتفاق هذا التعريف مع التعريف الخاص بفيشر وذلك من حيث كون الإنفاق الاستهلاكي هو الهدف النهائي من وراء السعي نحو اكتساب الدخل. إلا أنه هناك

(1) Irving Fisher, «The Economics of Accountancy», American Economic Review, December 1930.

اختلاف جوهري يتعلق بأسلوب التحديد والقياس. فالدخل طبقاً لهيكس يتم تحديده بما يضمن المحافظة على رأس المال. وجدير بالذكر أن هيكس يقدم لنا ثلاثة مفاهيم للمحافظة على رأس المال:

المحافظة على رأس المال بمعنى المحافظة على القيمة الحالية للتدفقات النقدية المتوقعة.

Maintaining intact the capital value of prospective receipts (in money terms).

٢ ـ المحافظة على رأس المال بمعنى المحافظة على القدرة على إنفاق نفس القدر في الفترات المقبلة.

...Still expect to be able to spend the same amount in each ensuing week.

٣ ـ المحافظة على رأس المال بمعنى المحافظة على القدرة على إنفاق نفس القدر في الفترات المقبلة مقيسة بوحدات قيم حقيقية.

...Still expect to be able to spend the same amount in real terms in each ensuing week.

ويلاحظ هنا أن المفهوم الأول يعكس لنا منهج المحافظة على رأس المال في شكله التقليدي. أي أن الدخل هو ذلك القدر الذي يمكن التصرف فيه دون أن يؤثر ذلك على رأس مال الوحدة المحاسبية كما كان في أول الفترة. أما المفهومان الثاني والثالث فيعكسان منهج التدفقات في تعريف الدخل مع اختلاف بسيط يتعلق بأساس القياس. فالمفهوم الثاني يعتمد على القياس النقدي أما المفهوم الثالث فيركز على التدفقات الحقيقية. وطبقاً لمنهج التدفقات يتم تحديد الدخل بحيث يتم المحافظة على الدخل (الاستهلاك) income maintenance أي أن الدخل طبقاً للمفهوم الثاني والثالث هو ذلك القدر الذي يمكن التصرف فيه خلال الفترة الحالية وبحيث لا يؤثر ذلك على مستوى التدفق الدخلي المتوقع income stream في الفترات المقبلة. وترتيباً على ما سبق يمكن القول أنه طبقاً لهيكس هناك منهجان رئيسيان لتحديد الدخل:

المنهج الأول: منهج المحافظة على رأس المال وهو شبيه لمنهج الميزانيات لدى المحاسب. وهنا يتم تحديد الدخل بحيث يشمل التوزيعات خلال الفترة زائداً التغيرات في قيمة رأس المال (الأصول) Income as net withdrawals plus net increase in wealth.

٢ ــ المنهج الثاني: منهج التدفقات وهو شبيه لمنهج قائمة الدخل لدى المحاسب. وهنا يتم تحديد الدخل بحيث يستبعد الأرباح (الخسائر) الرأسمالية (القدرية) الناتجة عن التغير في التوقعات أو التغير في سعر الفائدة (الخصم).

The level of consumption maintainable in future periods, which involves excluding windfall gains due to changes in expectations or interest rate.

هذه المفاهيم المختلفة للمحافظة على رأس المال سوف نقوم بدراستها تفصيلاً فيما بعد، إلا أنه يلزم الإشارة هنا إلى أن استخدام مفهوم المحافظة على رأس المال كأساس لتحديد الدخل ينطوي على دائرية في التفكير بدرجة تفوق تلك التي يتسم بها مفهوم فيشر.

We cannot first define income as what is left after mainataining capital intact and then define the latter as what is required to mainatain income intact, without getting involved in circular reasoning[1].

ولا يختلف مفهوم هيكس عن مفهوم فيشر من حيث صعوبة التطبيق العملي وعدم إمكانية التحديد على أساس موضوعي. فكلا المفهومين يمثلان قياسات مسبقة ex - ante للتوقعات الخاصة بالفترات المقبلة. وفي مواجهة هذا الانتقاد يقدم هيكس مفهومه الفعلي (لاحق) للدخل ex-post. طبقاً لهذا المفهوم الفعلي يتحدد الدخل على النحو التالي:

الدخل = الاستهلاك خلال الفترة ± التغير في رأس المال خلال الفترة.

إلا أنه يلاحظ أن هذا المفهوم ليس خلوا تماماً من عنصر التقدير والاجتهاد وذلك نظراً لأن تحديد التغير في رأس المال يعتمد على تقدير الدخول المتوقعة في الفترات المقبلة. ومن ناحية أخرى يثير لنا مفهوم هيكس للدخل مشاكل تتعلق بأسباب التغير في رأس المال. فالتغير في رأس المال خلال فترة معينة يمكن إرجاعه إلى عامل أو أكثر من العوامل الثلاثة الرئيسية الآتية:

١ ــ التغير في حجم الاستثمارات - زيادة أو نقصاناً - خلال الفترة عن طريق استخدام مدخرات الوحدة بعيداً عن الاستهلاك العاجل (التوزيع).

٢ ــ التغير في سعر الفائدة - معدل الخصم خلال الفترة.

٣ ــ التغير في التوقعات الخاصة بالفترات المقبلة.

(1) N. Kaldor, An Expenditure Tax; London, Allen & Unwin, 1955, P. 55.

من الواضح أن المدخل الأول نحو التوحيد الذي يمكن أن يطلق عليه التغير الطبيعي على دخل الفترة. فالتضحية بالاستهلاك العاجل وتوجيه ما ينتج عن ذلك من ادخار إلى الاستثمار في أصول إنتاجية سوف يزيد من القدرة على الاستهلاك في المستقبل ولذلك فإنه من المنطقي أن تعالج هذه الزيادة في الاستثمار - رأس المال - ضمن عناصر الدخل الخاص بالفترة الحالية. وفي المقابل نجد أنه من غير المنطقي اعتبار الزيادة في قيمة رأس المال الناتجة عن تغير سعر الفائدة ضمن عناصر الدخل. والمثال التالي يوضح لنا هذه النقطة.

لنفترض أن الاستثمار في نوع معين من السندات يدر ١٠٠ دينار عائداً سنوياً ثابتاً وبصورة دائمة، فإذا كان سعر الفائدة السائدة في الأسواق ١٠٪ فإن قيمة هذا السند سوف تكون:

$$\frac{١٠٠}{(١٠٪)} = ١٠٠٠$$ دينار (بفرض استهلاك الفوائد السنوية). والآن لنفرض أنه خلال الفترة حصل المستثمر على عائده السنوي الثابت - ١٠٠ دينار - ولكن في نفس الوقت انخفض سعر الفائدة في الأسواق إلى ٥٪. في ضوء هذه الظروف الجديدة نجد أن قيمة الاستثمار - السند - سوف تصبح: $$\frac{١٠٠}{(٥٪)} = ٢٠٠٠$$ دينار.

وباستخدام هذه المعلومات نجد أن التطبيق الحرفي لمفهوم هيكس سوف يؤدي تحديداً لدخل الفترة الحالية كما يلي:

الدخل = المتحصلات خلال الفترة + التغير في قيمة رأس المال

١٠٠ + (٢٠٠٠ - ١٠٠٠) = ١١٠٠

واضح أن استهلاك الدخل الذي تم تحديده على النحو السابق - ١١٠٠ دينار - سوف يؤدي إلى عدم المحافظة على رأس المال الحقيقي، وذلك لأن انخفاض سعر الفائدة سوف يؤدي إلى انخفاض مستوى الدخل الدوري المتوقع في المستقبل إلى ١٠٠٠ × ٥٪ = ٥٠ دينار فقط. أي أنه من الخطأ اعتبار زيادة رأس المال الناتجة عن انخفاض معدل الفائدة من عناصر الدخل الخاصة بالفترة. وبالمثل في حالة زيادة سعر الفائدة فإن ذلك سوف يؤدي إلى انخفاض في قيمة رأس المال وإن هذا الانخفاض لا يمثل تخفيضاً حقيقياً لدخل الفترة الحالية. إن التغيرات

في قيمة رأس المال الناتجة عن التغيرات في سعر الفائدة يقتصر أثرها على الدخول الخاصة بالفترات المقبلة.

- كذلك يجب الا يكون للتغير في توقعات المستمرين بالنسبة للمستقبل أي تأثير على دخل الفترة الحالية. فلو فرضنا معدل الفائدة ثابت عند مستوى ١٠٪. وأن الدخل المتوقع من الاستثمار يبلغ ١٠ دينار سنوياً بصورة دائمة فإن قيمة هذا الاستثمار - رأس المال - تكون:

$$\frac{١٠}{(١٠٪)} = ١٠٠ \text{ سنوياً.}$$

وإذا فرضنا أنه خلال فترة معينة لم يتغير سعر الفائدة وإنما تغيرت توقعات المستثمر بحيث أصبح الدخل الدوري المتوقع ١٢ دينار، فإنه في هذه الحالة تصبح قيمة رأس المال:

$$\frac{١٢}{(١٠٪)} = ١٢٠ \text{ دينار.}$$

أيضاً في ظل هذه الأوضاع ليس من المنطقي حساب الدخل الخاص بالفترة على أنه:

الدخل = المتحصلات خلال الفترة + التغير في قيمة رأس المال

= ١٢ + (١٢٠ - ١٠٠) = ٣٢

حقيقة الأمر أن مقدار الزيادة في رأس المال - ٢٠ دينار - في هذه الحالة لا يعتبر دخلاً خاصاً بالفترة الحالية وإنما يمثل أخطاء في التنبؤ ناتجة عن عدم دقة واكتمال المعلومات التي تبنى عليها توقعات المستثمرين.

وهكذا نجد أنه ليست كل التغيرات في رأس المال تعتبر من عناصر الدخل الخاصة بالفترة، إذ يجب استبعاد تلك التغيرات في القيمة الناتجة عن اختلاف التوقعات أو تغيرات سعر الفائدة. إن أي تغير في قيمة رأس المال ينتج عن هذين العاملين خلال الفترة يجب أن ينصرف أثره على دخل الفترات المقبلة، كما أن أي تغير في قيمة رأس المال ينتج عن هذين العاملين في أول الفترة الحالية هو تغيرات تتعلق بالدخل الخاص بالفترات السابقة.

وبمقارنة مفهوم الدخل طبقاً لفيشر بالمفهوم الخاص بهيكس نجد أن الأول يستبعد الادخار - زيادة رأس المال - في حين أن الثاني يعتبر الادخار من مكونات الدخل الخاص بالفترة. كذلك نجد أنه طبقاً للمفهوم الأول يتم تحديد الدخل عن طريق تحديد مباشر

لأحداث الفترة وهو ما يقابل في المحاسبة ما يعرف بمدخل العمليات Transaction approach، في حين أنه طبقاً للمفهوم الثاني يتم تحديد الدخل على أساس المحافظة على رأس المال وهو ما يقابل في المحاسبة ما يعرف بمدخل الميزانيات Balance sheet approach.

وبصفة عامة يمكن القول إن النموذج المحاسبي المعاصر يأخذ بوجهة نظر فيشر من حيث أسلوب القياس المتبع في حين نجده يأخذ بوجهة نظر هيكس من حيث مفهوم الدخل وتحديد عناصره. فكون قائمة الدخل تحتل مكان الصدارة بالنسبة لقائمة المركز المالي وكذلك اتباع مبدأ مقابلة الإيرادات بالمصروفات كأساس لتحديد الدخل المحاسبي إنما يعكس لنا بعض أوجه الاتفاق مع تفكير فيشر. ومن ناحية أخرى نجد إتفاقاً في موقف المحاسب مع وجهة نظر هيكس بالنسبة لمعالجة التسويات الخاصة بالفترات السابقة Prior periods adjustments فهذه التسويات محاسبياً تعتبر تعديلاً لرصيد الأرباح المرحلة في بداية الفترة وهو ما يتفق مع كونها تعديلا ناتجا عن تغير في التوقعات. فهي تمثل أخطاء في تحديد قيمة رأس المال الخاص بأول الفترة، وبالتالي ترتبط بدخل الفترات السابقة، ويجب استبعادها عند تحديد دخل الفترة الحالية. إلا أنه من ناحية أخرى يجب التنبيه إلى أن الممارسات المحاسبية لا تأخذ بهذا المنطق الاقتصادي بصورة متسقة وبصفة مستمرة. فمثلاً عند تطبيق المفهوم الشامل للدخل المحاسبي نجد أن المحاسب يأخذ في الاعتبار كل العناصر غير العادية عند تحديد دخل الفترة الحالية، في حين أنه طبقاً لما سبق إيضاحه يجب استبعاد تلك العناصر غير العادية التي تمثل أثر تغير التوقعات المستقبلية أو أثر تغير سعر الفائدة. إن أي زيادة في رأس المال - محققة أو غير محققة - تنتج عن تغير في التوقعات أو في سعر الفائدة تمثل زيادة في دخل الفترات المقبلة ولا تخص الفترة الحالية.

مثال آخر على عدم اتباع المحاسب المفهوم الاقتصادي بصورة متسقة نجده في معالجة الإعانات الرأسمالية. فقد جرى العرف المحاسبي على معالجة هذه الإعانات بحيث ينعكس أثرها، بصورة أو أخرى، على الدخل الخاص بالفترات المحاسبية المختلفة التي تمثل العمر الإنتاجي للأصل. وواضح أن هذه المعالجة لا تتفق مع المفهوم الاقتصادي وذلك نظراً لأن الإعانات الرأسمالية لا تمثل تغيراً في التوقعات بالنسبة للمستقبل وبالتالي يجب ألا تؤثر على الدخل الخاص بالفترات المقبلة.

المبحث الثاني

القياس الاقتصادي للدخل والقيمة

أوضحنا في الجزء السابق أن المفهوم المحاسبي للدخل يتفق من حيث المبدأ مع وجهة نظر هيكس وبصفة خاصة فيما يتعلق بفكرة المحافظة على رأس المال. إلا أنه من ناحية أخرى، نجد أن المحاسب في مجال التحديد والقياس يستخدم مفهوماً للقيمة مغايراً للمفهوم الاقتصادي وهو ما سبق أن أوضحناه بمفهوم التكلفة الفعلية أو التاريخية. كذلك نجد أن المحاسب عند قياس الدخل يتبع قواعد للتحقق Realization تتحكم في توقيت الاعتراف بالتغيرات في رأس المال. هذان الجانبان - مبدأ التكلفة ومبدأ التحقق - يمثلان جوهر الاختلاف بين القياس المحاسبي والقياس الاقتصادي للدخل والقيمة.

ونتناول فيما يلي بالشرح المدخل الاقتصادي لقياس الدخل والقيمة أولاً بافتراض حالة التأكد ثم ثانياً في ظل حالة عدم التأكد. الهدف من ذلك هو محاولة استنباط الفكر الأساسي الذي يمكن الاستناد عليه في تطوير القياس المحاسبي.

القياس بافتراض حالة التأكد:

يقصد بحالة التأكد أن تكون التوقعات الخاصة بحجم وتوقيت التدفقات النقدية المستقبلية وأيضاً الخاصة بمعدل الخصم مطابقة لما يتحقق فعلاً في الفترات المحاسبية المختلفة. أي أنها حالة دقة واكتمال المعلومات. هذه الحالة ولو أنها مجرد حالة افتراضية إلا أن دراستها تفيد في إلقاء الضوء على جوهر التغيرات موضوع الدراسة. وكما سبق أن ذكرنا يتم قياس الدخل الاقتصادي بالتطبيق على الوحدة المحاسبية كما يلي:

الدخل = التوزيعات (صافي التدفقات) النقدية الخاصة بالفترة + التغير الذي يطرأ على قيمة الوحدة (رأس المال) في نهاية الفترة.

كما أن قيمة الوحدة - قيمة رأس المال (الأصول) - يتم قياسها عن طريق إيجاد القيمة الحالية للتدفقات النقدية المتوقعة في الفترات المقبلة. وبناء عليه يمكن التعبير عن قيمة المنشأة رياضياً وذلك كما يلي:

$$ق_و = \sum_{د = و - ١}^{ن} \frac{ل_و}{(١ + ع)^{د - و}}$$

حيث: $ق_و$ = قيمة الوحدة المحاسبية في اللحظة و

$ل_و$ = صافي التدفق النقدي في الفترة و

ع = معدل الخصم الملائم

ن = آخر فترة ينتظر أن يتحقق فيها تدفق نقدي

وتكون الصيغة العامة للدخل كما يلي:

$$م_و = ل_و + (ق_و - ق_{و-١})$$

حيث: $م_و$ = الدخل الخاص بالفترة و

فمثلاً بالنسبة للفترة (٢) يكون دخل الوحدة المحاسبية كما يلي:

$$م_٢ = ل_٢ + (ق_٢ - ق_١)$$

ولقد لخص سولومونز Solomons قواعد القياس الاقتصادي للدخل على النحو التالي[1]:

«... economists have usually agreed that the increase in net worth of the enterprise which constitutes income must be arrived at by valuaing the whole enterprise at the beginning and end of the period... These valuations, they say, must be made by discounting, at each date, the expected stream of receipts less the expected steram of payments of the enterprise as far into the future as possible, to arrive at the present values of the net stream. Any amounts distributed by the enterprise to its proprietors during the period must, of course, be added back to give this income.

والمثال التالي يوضح لنا كيفية تطبيق قواعد القياس هذه وذلك في حالة التأكد من المعلومات.

---

(1) David Solomons, «Economic and Accounting Concepts of Income», The Accounting Review, July 1981, p. 379.

لنفرض أن معدل الخصم ١٠٪ سنوياً وهو ثابت خلال الدراسة. وإذا فرضنا أن صافي التدفق النقدي السنوي ٥٠٠ دينار وأن هذا التدفق النقدي سوف يستمر لمدة خمسة سنوات.

لنفرض أيضاً أن مبلغ الاستثمار اللازم لهذا الاستثمار يبلغ ١٠٠٠ دينار وأن صافي التدفق النقدي سوف يتم توزيعه لأصحاب الحقوق في نهاية كل فترة.

باستخدام المعلومات السابقة تكون القيمة الحالية لصافي التدفقات النقدية بمعدل خصم ١٠٪ لمدة خمسة سنوات مساوية لمبلغ ١٨٩٥,٥ دينار وهي تمثل قيمة هذا الاستثمار عند البدء في النشاط أي في اللحظة صفر. ويكون الفرق بين هذه القيمة المقدرة وبين تكلفة الاستثمار:

١٨٩٥,٥ ـ ١٠٠٠ = ٨٩٥,٥ دينار

هذا الفرق يمثل صافي القيمة الحالية net present value للمنشأة (الاستثمار) ويعتبر طبقاً للمفهوم الاقتصادي جزءا من الدخل الكلي يخص اللحظة التي تكونت فيها المنشأة. فالنموذج الاقتصادي على خلاف النموذج المحاسبي يأخذ في الاعتبار عند حساب الدخل منذ لحظة تكوين المنشأة أي زيادة في القيمة الحالية للتدفقات المستقبلية عن تكلفة الأصول الملموسة. واضح أن هذه الزيادة تمثل أصلاً معنوياً ولذلك تعرف اقتصادياً بالشهرة من وجهة نظر المستثمر subjective goodwill وقيمتها في هذا المثال تبلغ ٨٩٥,٥ دينار.

والجدول التالي يوضح طريقة الدخل الاقتصادي بالتطبيق على المثال:

الفترة	(١) القيمة الحالية في أول الفترة	(٢) القيمة الحالية في نهاية الفترة	(٣) التغير في القيمة (٢) - (١)	(٤) التوزيعات (التدفق النقدي)	(٥) الدخل الاقتصادي (٣) + (٤)
١	١٨٩٥,٥٠٠	١٥٨٥,٠٠٠	٣١٠,٥٠٠ -	٥٠٠	١٨٩,٥٠٠
٢	١٥٨٥,٠٠٠	١٢٤٣,٥٠٠	٣٤١,٥٠٠ -	٥٠٠	١٥٨,٥٠٠
٣	١٢٤٣,٥٩٩	٨٦٨,٠٠٠	٣٧٥,٥٠٠ -	٥٠٠	١٢٤,٥٠٠
٤	٨٦٨,٠٠٠	٤٥٤,٥٠٠	٤١٣,٥٠٠ -	٥٠٠	٨٦,٥٠٠
٥	٤٥٤,٥٠٠	—	٤٥٤,٥٠٠ -	٥٠٠	٤٥,٥٠٠
	الدخل الاقتصادي الكلــي				٦٠٤,٥٠٠

ويلاحظ على طريقة الحساب هذه ما يلي:

أولاً: أن الدخل المحاسبي على مدى حياة المشروع يبلغ ١٥٠٠ دينار:

الإيرادات: ٥٠٠ × ٥٠	٢٥٠٠
تكلفة الاستثمار (الأصول الملموسة)	١٠٠٠
	١٥٠٠

وأن الاختلاف بين الدخل المحاسبي وبين الدخل الاقتصادي يتمثل في الشهرة التي احتسبها الاقتصادي طبقاً لتوقعات المستثمر في لحظة تكوين المشروع والتي تبلغ قيمتها ٨٩٥,٥:

الدخل المحاسبي = الدخل الاقتصادي + الشهرة

= ٦٠٤,٥٠٠ + ٨٩٥,٥٠٠ = ١٥٠٠

أي أن الدخل المحاسبي للعمر الاقتصادي للمنشأة ككل سوف يتساوى مع الدخل الاقتصادي فقط إذا ما تحقق أحد الشرطان الآتيان:

١ ـ أن يكون معدل الخصم يساوي صفر، أو
٢ ـ أن يتم توزيع التدفقات النقدية الصافية أولاً بأول في الفترة التي تتحقق فيها.

ثانياً : على مستوى كل فترة محاسبية يمكن بيان العلاقة بين الدخل المحاسبي وبين الدخل الاقتصادي كما هو موضح في الجدول التالي وذلك بافتراض اتباع طريقة القسط الثابت في حساب الاستهلاك :

الفترة	(١) الشهرة (انخفاض)	(٢) الاستهلاك المحاسبي	(٣) الاختلاف (١)- (٢)
١	٣١٠,٥٠٠	٢٠٠	١١٠,٥٠٠
٢	٣٤١,٥٠٠	٢٠٠	١٤١,٥٠٠
٣	٣٧٥,٥٠٠	٢٠٠	١٧٥,٥٠٠
٤	٤١٣,٥٠٠	٢٠٠	٢١٣,٥٠٠
٥	٤٥٤,٥٠٠	٢٠٠	٢٥٤,٥٠٠
الاجمالي	١٨٩٥,٥٠٠	١٠٠٠	٨٩٥,٥٠٠

ويلاحظ هنا أن الدخل الاقتصادي لأي فترة يساوي دائماً ـ في حالة التأكد ـ العائد على قيمة المنشأة في أول الفترة باستخدام معدل الخصم الثابت. فمثلاً في الفترة (١) نجد أن الدخل الاقتصادي كما يلي :

١٨٩٥,٥٠٠ (القيمة في أول الفترة) × ١٠٪ = ١٨٩,٥٠٠

ثالثاً : ينشأ الاختلاف بين الدخل المحاسبي والدخل الاقتصادي على مستوى الفترة نتيجة الاختلاف في توقيت الاعتراف بالتغير في القيمة. طبقاً للاقتصادي يتم الاعتراف بأي تغير في القيمة بمجرد توقع هذا التغير. فكما سبق أن ذكرنا يعترف الاقتصادي بقيمة في شكل

أصل غير ملموس (شهرة) في لحظة تكوين المنشأة - ٨٩٥,٥٠٠ - لأن القيمة الاقتصادية للمنشأة في هذه اللحظة تزيد عن تكلفة الاستثمار (الأصول الملموسة). أما بالنسبة للمحاسب فكما هو معروف يطبق قواعد التحقق التقليدية لتوقيت الاعتراف بالتغير في القيمة. هذه القواعد المحاسبية ترفض فكرة التوقعات كأساس للاعتراف المحاسبي وتشترط في أغلب الحالات حدوث عمليات تبادلية بين المنشأة والغير. وعليه فإن العلاقة بين الدخل المحاسبي وبين الدخل الاقتصادي لأي فترة محاسبية تكون على النحو التالي:

الدخل المحاسبي	× ×
+ تغيرات في قيمة الأصول الملموسة لم تتحقق بعد	× ×
- تغيرات في قيمة الأصول الملموسة تحققت في فترات سابقة	(××)
+ تغيرات في قيمة الشهرة (الأصول غير الملموسة)	××
= الدخل الاقتصادي	××

القياس في حالة عدم التأكد:

وإذا انتقلنا إلى حالة عدم التأكد فإننا نجد أن أثر هذه الحالة على قياس الدخل والقيمة يتركز في أن توقعاتنا عن التدفقات النقدية المستقبلة لا تتطابق في أغلب الأحيان مع ما يتحقق بالفعل. أي أن قياسنا للقيمة والدخل سوف يتوقف على اللحظة الزمنية التي يتم فيها القياس وذلك نظراً لاختلاف المعلومات المتوفرة بمرور الزمن. ونتيجة لذلك سوف يكون هناك دائماً نوعين مختلفين من القياس للدخل والقيمة لأي فترة محاسبية:

١ ـ قياس مسبق (تقديري) ex - ante: وهو قياس يعتمد على توقعات مبنية على ما هو متوفر من معلومات في أول الفترة، أي قبل البدء في التنفيذ (قبل البدء في أداء نشاط الفترة) ويمكن أن يطلق عليه «الدخل المقدر قبل الأداء».

٢ ـ قياس لاحق ex - post: وهو قياس يعتمد على توقعات مبنية على ما هو متوفر من معلومات في نهاية الفترة، أي بعد التنفيذ (بعد أداء النشاط الخاص بالفترة) ويمكن أن يطلق عليه «الدخل المقدر بعد الأداء».

ولعل أفضل طريقة لتصوير كيفية قياس الدخل والقيمة في ظل عدم التأكد هي بيان الأسلوب الذي اتبعه ماكدونالد Macdonald في هذا الشأن[١].

لنستخدم الرموز التالي:

١ ـ $ق_{و}^{و}$ = قيمة المنشأة آخر الفترة (و) بناء على معلومات آخر الفترة.

٢ ـ $ق_{و-١}$ = قيمة المنشأة آخر الفترة (و) بناء على معلومات أول الفترة (و - ١).

٣ ـ $ق_{و-١}$ = قيمة المنشأة أول الفترة بناء على معلومات آخر الفترة.

٤ ـ $ق_{و-١}$ = قيمة المنشأة أول الفترة بناء على معلومات أول الفترة.

٥ ـ $ل_{و}^{و-١}$ = التدفق النقدي (التوزيعات) للفترة بناء على معلومات أول الفترة.

٦ ـ $ل_{و}^{و}$ = التدفق النقدي (التوزيعات) للفترة بناء على معلومات آخر الفترة، وباستخدام هذه الرموز نجد أن:

(أ) الدخل الاقتصادي الكلي = (١) - (٤) + (٦)

(ب) الدخل الاقتصادي المقدر مسبقا «المقدر قبل الأداء» = (٢) - (٤) + (٥) (ex - ante).

(جـ) الدخل الاقتصادي المقدر بعد الأداء (ex -post) = (١) - (٣) + (٦)

والمثال التالي يوضح لنا كيفية تطبيق هذه النموذج. لنفرض أن توقعاتنا أول الفترة صفر عن التدفقات النقدية الصافية لأصل من الأصول كانت على النحو التالي:

الفترة	صفر	(١)	(٢)	(٣)
التدفق النقدي	١٠٠٠٠	١٠٠٠٠	١٠٠٠٠	١٠٠٠٠

فإذا فرضنا أن معدل الخصم ١٠٪ سنوياً فإن القيمة الاقتصادية لهذا الأصل تكون:

---

(1) G. Macdonald, Profit Measurement: Alternatives to Historic Cost, Accountancy Age Books, 1974, Chapter 5, «Economic Concepts of income»

الفترة	التدفق النقدي	القيمة الحالية للتدفق النقدي
صفر	١٠٠٠٠	١٠٠٠٠ ÷ ١,١ = ٩٠٩١
(١)	١٠٠٠٠	١٠٠٠٠ ÷ (١,١)^٢ = ٨٢٦٤
(٢)	١٠٠٠٠	١٠٠٠ ÷ (١,١)^٣ = ٧٥١٣
(٣)	١٠٠٠٠	١٠٠٠ ÷ (١,١)^٤ = ٦٨٣١
قيمة الأصل أول الفترة بناء على معلومات أول الفترة		٣١٦٩٩

أي أن القيمة الاقتصادية لهذا الأصل في تاريخ الشراء حسب هذه التوقعات تبلغ ٣١٦٩٩ دينار وهي بهذا تمثل الحد الأقصى الذي يمكن أن تدفعه المنشأة كثمن مقابل اقتناءه.

وتكون قيمة الأصل في أول الفترة (١) أي بعد سنة من تاريخ الشراء وحسب توقعاتنا في نفس هذا التاريخ كما يلي:

التدفق النقدي الخاص بالفترة (صفر)		١٠٠٠٠
القيمة الحالية للتدفقات عن الفترات المتبقية		
في نهاية الفترة (١)	٩٠٩١	
في نهاية الفترة (٢)	٨٢٦٤	
في نهاية الفترة (٣)	٧٥١٣	
قيمة الأصل في نهاية الفترة بناء على معلومات أول الفترة		٢٤٨٦٨
القيمة الكلية في أول الفترة (١)		٣٤٨٦٨

أي أن الدخل الاقتصادي المقدر ex - ame = ٣٤٨٦٨ - ٣١٦٩٩ = ٣١٦٩

أو بطريقة أخرى، الدخل الاقتصادي المقدر = قيمة الأصل آخر الفترة ـ قيمة الأصل أول الفترة + التدفق النقدي (التوزيعات) خلال الفترة.

= (٢٤٨٦٨ - ٣١٦٩٩) + ١٠٠٠٠ = ٣١٦٩

كذلك يمكن حساب الدخل الاقتصادي المقدر كما يلي:

الدخل الاقتصادي المقدر = القيمة أول الفترة × معدل الفائدة

= ٣١٦٩٩ × ١٠٪ = ٣١٦٩

لاحظ أن الدخل الاقتصادي المقدر يتساوى مع الدخل الاقتصادي الفعلي في حالة التأكد. والآن لنفرض التوقعات في نهاية الفترة صفر اختلفت عما كانت عليه في بدايتها. ولنفرض أن التقديرات المعدلة في نهاية الفترة صفر بناء على المعلومات الجديدة كما يلي:

الفترة	صفر	(١)	(٢)	(٣)
التدفق النقدي	١٠٢٠٠	٩٠٠٠	٩٠٠٠	٩٠٠٠

وعلى ذلك تكون قيمة الأصل أول الفترة صفر بناء على معلومات آخر الفترة صفر كما يلي:

الفترة	التدفق النقدي	القيمة الحالية للتدفق النقدي
صفر	١٠٢٠٠	١٠٢٠٠ ÷ ١,١ = ٩٢٧٣
(١)	٩٠٠٠	٩٠٠٠ ÷ (١,١)^{٢} = ٧٤٣٨
(٢)	٩٠٠٠	٩٠٠٠ ÷ (١,١)^{٣} = ٦٧٦٢
(٣)	٩٠٠٠	٩٠٠٠ ÷ (١,١)^{٤} = ٦١٤٨
		٢٩٦٢١

وتكون قيمة الأصل في نهاية الفترة صفر بناء على معلومات آخر الفترة صفر كما يلي:

الفترة	التدفق النقدي	القيمة الحالية للتدفق النقدي
(١)	٩٠٠٠	٩٠٠٠ ÷ ١,١ = ٨١٨٢
(٢)	٩٠٠٠	٩٠٠٠ ÷ (١,١)^{٢} = ٧٤٣٨
(٣)	٩٠٠٠	٩٠٠٠ ÷ (١,١)^{٣} = ٦٧٦٢
		٢٢٣٨٢

وبناء على الحسابات السابقة نحصل على القيم التالية:

١ ـ قَ$^{و}_{و}$ القيمة آخر الفترة صفر بناء على معلومات آخر الفترة . ٢٢٣٨٢

٢ ـ قَ$^{و-١}_{و}$ القيمة آخر الفترة (بناء على معلومات أول الفترة) ٢٤٨٦٨

٣ ـ قَ$^{و}_{و-١}$ القيمة أول الفترة (بناء على معلومات آخر الفترة) ٢٩٦٢١

٤ ـ قَ$^{و-١}_{و-١}$ القيمة أول الفترة (بناء على معلومات أول الفترة) ٣١٦٩٩

٥ ـ لَ$^{و-١}_{و}$ التدفق النقدي خلال الفترة (التوزيعات) (بناء على معلومات أول الفترة) ١٠٠٠٠

٦ ـ لَ$^{و}_{و}$ التدفق النقدي خلال الفترة (التوزيعات) (بناء على معلومات آخر الفترة) ١٠٢٠٠

الدخل الاقتصادي الكلي: (١) - (٤) + (٦) ٨٨٣

الدخل الاقتصادي المسبق = (٢) - (٤) + (٥)

= ٢٤٨٦٨ - ٣١٦٩٩ +

١٠٠٠٠ = ٣١٦٩

الدخل الاقتصادي اللاحق = (١) - (٣) + (٦)

= ٢٢٣٨٢ - ٢٩٦٢١ + ١٠٢٠٠

= ٢٩٦١

ويلاحظ على طريقة الحساب هذه ما يلي:

أولا : تم تحديد الدخل الاقتصادي الكلي بناء على مقارنة القيمة في أول وآخر الفترة، ولكن بناء على معلومات في لحظتين مختلفتين: القيمة في آخر الفترة بناء على معلومات آخر الفترة والقيمة في أول الفترة بناء على معلومات أول الفترة. وقد أوضحنا فيما سبق أن مثل هذا الاجراء غير مقبول من وجهة نظر التحليل الاقتصادي السليم. ولذلك يلزم تحليل هذا الدخل الكلي كما يلي:

الدخل الاقتصادي الكلي = الدخل المتوقع + الأرباح (الخسائر) الرأسمالية كما أن الدخل المتوقع يمكن احتسابه بناء على معلومات أول الفترة ex - ante أو بناء على معلومات آخر الفترة ex - post . وهنا يلاحظ أن الدخل المتوقع هو دائماً عبارة عن العائد على القيمة أول

الفترة، وسواء كانت هذه القيمة محددة بناء على معلومات أول الفترة أو آخر الفترة، محسوباً على أساس معدل الخصم المستخدم.

ويلاحظ أن الدخل الاقتصادي يتكون من العناصر التالية:

١ ـ الجزء الرئيسي ويمثل الفائدة التي يتوقعها المستثمر Subjective interest على القيمة الرأسمالية 'المنشأة Capitalized value of the firm.

٢ ـ التغير في توقعات المستثمر بالنسبة للتدفقات النقدية المستقبلة. هذا التغير في التوقعات قد يكون ناتجاً عن التقييم لمدى كفاءة الادارة أو عن تغير الظروف الاقتصادية ـ مثلاً تغير الأذواق، أو عن عوامل نفسية بحتة تتعلق بحالة التشاؤم أو التفاؤل التي يعيشها المستثمر.

٣ ـ الفرق بين التدفقات النقدية المحققة وبين التدفقات النقدية المتوقعة. هذا الفرق يعرف بالأرباح (الخسائر) العرضية أو الرأسمالية (القدرية) windfall gains (losses) وتمثل أخطاء في التقدير.

ثانياً : بالنسبة للأرباح (الخسائر) الرأسمالية (الغير متوقعة) فهي تمثل ذلك الجزء من الدخل الكلي والتي تنتج من اختلاف توقعاتنا في بداية ونهاية الفترة، وسواء بالنسبة للتدفق النقدي المحقق خلال الفترة أو بالنسبة للتدفقات النقدية التي لم تتحقق.

ويلاحظ هنا أنه قد تم استبعاد هذه الأرباح (الخسائر) الرأسمالية عن طريق تعديل القيمة أول وآخر الفترة باستخدام المعلومات المتاحة. فالزيادة (النقص) الرأسمالية في القيمة آخر الفترة الناتجة عن التغير في التوقعات تمثل دخلاً خاصاً بالفترات المقبلة، في حين أن الزيادة (النقص) في القيمة أول الفترة نتيجة تغير التوقعات تمثل دخلاً خاصة بالفترات السابقة. أي أن الأرباح الرأسمالية سواء متعلقة بالقيمة أول أو آخر الفترة ليست من عناصر الدخل الخاص بالفترة الحالية.

ثالثاً : طريقة حساب الأرباح (الخسائر) الرأسمالية كما يلي:

(أ) الأرباح (الخسائر) الرأسمالية بمعلومات أول الفترة

$$= (ق_{و}^{ن} - ق_{و}^{ن-1}) + (ل_{و}^{ن} - ل_{و}^{ن-1})$$

$= - ٢٤٨٦ + ٢٠٠ = - ٢٢٨٦$

(ب) الأرباح (الخسائر) الرأسمالية بمعلومات آخر الفترة

$= ق^{و}_{و-١} - ق^{و-١}_{و-١} = ٢٩٦٢١ - ٣١٦٩٩ = - ٢٠٧٨$

رابعا : يمكن تلخيص العلاقات السابقة كما يلي:

الفترة	الدخل الكلي	حسب معلومات أول الفترة		حسب معلومات آخر الفترة	
		الدخل المتوقع	الأرباح الرأسمالية	الدخل المتوقع	الأرباح الرأسمالية
●	٨٨٣	٣١٦٩	٢٢٨٦	٢٩٦١	٢٠٧٨

خامسا : يمكن أيضا توضيح العلاقة بين الدخل المسبق ex - ante والدخل اللاحق ex - post وذلك كما يلي:

الدخل المقدر قبل الأداء	٣١٦٩
تسويات (قدرية) رأسمالية آخر الفترة	(٢٠٨)
الدخل المقدر بعد الأداء	٢٩٦١

وتحتسب التسويات الرأسمالية آخر الفترة عن طريق ايجاد الفرق بين الأرباح الرأسمالية أول الفترة والأرباح الرأسمالية آخر الفترة:

الأرباح الرأسمالية أول الفترة غير محققة	- ٢٤٨٦
الأرباح الرأسمالية أول الفترة محققة	+ ٢٠٠
	٢٢٨٦
الأرباح الرأسمالية آخر الفترة	٢٠٧٨
التسوية الرأسمالية	٢٠٨

سادسا : افترضنا في المثال السابق ثبات القوة الشرائية لوحدة النقد ـ المستوى العام للأسعار.

أما إذا كان هناك تغير في القوة الشرائية لوحدة النقد خلال الفترة أو ينتظر أن يكون هناك تغيراً مستقبلاً فإنه يمكن قياس الدخل الاقتصادي طبقاً لأساسين:

(أ) القياس دون أخذ تغيرات القوة الشرائية للنقود في الحسبان، ويسمى في هذه الحالة بالدخل النقدي Money economic income.

(ب) القياس بعد أخذ تغيرات القوة الشرائية للنقود في الحسبان، ويسمى في هذه الحالة بالدخل الحقيقي Real economic income. وطبقاً للدخل الحقيقي يتم تجنيب جزء من الدخل النقدي الخاص بالفترة بما يكفي للمحافظة على القوة الشرائية للقيمة أو رأس المال. وينطوي التعديل اللازم للمحافظة على رأس المال في ظل التغير في المستوى العام للأسعار أن تكون المقارنة بين القيمة أول وآخر الفترة محسبة بوحدات نقدية لها ذات القوة الشرائية، هذه النقطة سوف تكون محل دراستنا تفصيلاً فيما بعد.

المبحث الثالث

الدخل بين المحاسبة والاقتصاد

نتناول فيما يلي، وبناء على ما سبق، عرض الخصائص أو المعالم الرئيسية التي يتصف بها كل من التحليل المحاسبي والتحليل الاقتصادي بالدخل. لنبدأ بخصائص التحليل الاقتصادي.

خصائص التحليل الاقتصادي:

والخاصية الأولى والجوهرية التي يتصف بها التحليل الاقتصادي للدخل هي النظرة المستقبلية. فحتى بالنسبة للقياس الاقتصادي للدخل بعد الأداء أو بناء على معلومات آخر الفترة ex - post، فهو قياس يعتمد على التوقعات بالنسبة للمستقبل. فقد سبق أن أوضحنا أن الدخل الاقتصادي هو ذلك القدر الذي يمكن التصرف فيه خلال الفترة الحالية وبحيث لا يؤثر ذلك على مستوى الدخل الخاص بالفترات مقبلة Standard stream. هذه النظرة المستقبلية تعني أن الخاصية الأساسية التي يلزم توافرها لأي قياس سليم للدخل هي مدى

قدرة هذا القياس على التنبؤ بالمستقبل. بعبارة أخرى يمكن القول أن القياس السليم للدخل هو ذلك القياس الذي يتمتع بقدرة تنبؤية عالية Predictive ability ولعل ذلك ما يشير إلى أهمية المفهوم الثالث من مفاهيم هيكس للدخل، وهو مفهوم ينظر للدخل على أنه تدفق ينتظر استمرار تحققه في المستقبل. ومن هنا يمكن القول أن مفهوم الدخل العادي أكثر اتفاقاً مع التحليل الاقتصادي من مفهوم الدخل الشامل. كذلك يمكن القول أن دراسة عناصر مكونات الدخل (والقيمة) تعتبر أكثر أهمية من دراسة الرقم النهائي أو الصافي.

Dis-aggregation and segmenting income measures.

فدخل النشاط الجاري current operating income يعتبر أكثر مفاهيم الدخل قدرة على التنبؤ بنتائج أعمال الفترات المقبلة. كما أنه يلزم الإفصاح عن أكبر قدر ممكن من تفاصيل دخل النشاط الجاري: أرباح النشاط التشغيلي وأرباح الحيازة، أرباح الحيازة المحققة وغير المحققة، الأرباح العادية وغير العادية، الربح الحقيقي والربح النقدي... وهكذا. مثل هذه المعلومات التفصيلية لاشك أنها تزيد من القدرة على التنبؤ إذ أنها تفسح المجال أمام متخذي القرارات لعمل التقييم والتحليل المناسب للغرض ولمجال الاستخدام. ويأتي هذا الاتجاه نظراً لأنه ليس هنالك مفهوم واحد للدخل يناسب كافة الأهداف وإنما يلزم توافر مفاهيم مختلفة ومتعددة مع تعدد واختلاف الأهداف. النتيجة المنطقية لذلك هي أنه يجب توفير الإفصاح الكافي الذي يمكن لكل مستخدم من تحديد مفهوم الدخل المناسب له Do-it-yourself income measurement وخاصية القدرة على التنبؤ تجعل من أرقام الدخل أساساً ملائماً لعملية اتخاذ القرارات سواء من جانب الأفراد المستثمرين أو على المستوى القومي. وفعلاً هناك دراسات ميدانية تشير إلى أن أرقام الدخل التاريخية (عن السنوات الماضية) يمكن استخدامها للتنبؤ بالدخل في الفترات المقبلة[1] ولعل في ذلك ما يفسر لجوء إدارة الوحدة المحاسبية في كثير من الأحيان إلى ما يعرف بتمهيد الدخل Income smoothing بغرض التأثير على قرارات المستثمرين في سوق الأوراق المالية. ويقصد بتمهيد الدخل استخدام طرق

(1) Dale Buckmaster, Ronald M. Copeland and Paul E. Dascher, «The Relative predictive Ability of Three Accounting Income Models», **Accounting and Business Research**, Summer 1977, pp. 177-88.

القياس والتبويب المحاسبي التي تؤدي إلى استبعاد التذبذبات الحادة حول المستوى الذي تعتبره الإدارة مستوىً عادياً لدخل الوحدة المحاسبية:

«intentional dampening of flactuations about some level of earnings that is currently considered to be normal for a firm»[1].

أما عن الخاصية الثانية للتحليل الاقتصادي فتعلق بمدى قابلية هذا التحليل للتطبيق العملي. فمن المعروف أن الدخل الاقتصادي لا يعتبر قابلاً للقياس والتحديد على نحو دقيق إلا في ظل ظروف تبسيطية تفترض بصفة خاصة:

١ ــ توافر سوق كاملة complete Market تغطي كافة السلع والخدمات في كافة أشكالها.

٢ ــ توافر الكفاءة والمنافسة الكاملة perfect Competition في هذه الأسواق[2]. من الواضح أن مثل هذه الفروض نادراً ما تتحقق في الحياة العملية، كما أنه في حالة تحققها فإنه لن يكون هناك حاجة لتحديد وقياس الدخل أو القيمة أو رأس المال. ولعل في ذلك ما حدى بالبعض إلى المطالبة بالاستغناء كلية عن مفهوم الدخل والبحث عن مؤشرات اقتصادية أخرى يمكن إخضاعها للقياس العملي:

«More recently, several suggestions have been made to the effect that all measurements of income are deficient and that they should be superseded by other measures of economic activity»[3].

إلا أن هذا الرأي يعتبر موقفاً متطرفاً إلى حد كبير ويعكس إلى حد كبير هروب من مواجهة مشاكل التطبيق العملي. أضف إلى ذلك أنه يجب أن ينظر إلى أي قياسات أو مؤشرات مستحدثة على أنها سوف تكون مكملة وليست بديلة للمعلومات المتعلقة بالقيمة والدخل ورأس المال. فمنذ أمد بعيد ينظر الباحثون للمفهوم الاقتصادي للدخل باعتباره المفهوم الحقيقي أو أنه يمثل النمط أو المرجع الذي على أساسه يمكن الحكم على مدى صحة

---

(1) Carl R. Beidleman «Income smoothing, the Role of Management», The Accounting review, October, 1973, p. 654

(2) W. Beaver and J. Demski, «The nature of Income measurement», The Accounting review, January 1979.

(3) Eldon S. Hendriksen, Accounting Theory, Richard D. Irwin, Homewood, Illinois, 1982, Fourth edition, p. 137.

القياسات التي نصل إليها في التطبيق العملي. إن المفهوم الاقتصادي للدخل هو المؤشر الذي يوضح لنا اتجاهات التطوير المحاسبي :

«There is one correct definition of profits in an accounting sense. A profit is an increase in net wealth. A Loss is a decrease in net wealth. This is an economist's definition. It is terse, obvious, and mathematically demonstrable» (1).

وفي ذلك ما يوضح لنا السبب وراء المحاولات المستمرة من قبل الباحثين في مجال المحاسبة لاستنباط مقاييس بديلة Surrogates أو مقاييس غير مباشرة indirect measures أو محاكاة التحليل الاقتصادي للدخل على مستوى الوحدة المحاسبية.

والخاصية الثالثة التي يتصف بها التحليل الاقتصادي هي أن الدخل يتم تحديده فقط بعد المحافظة على رأس المال. أي أنه من الأهمية بمكان التمييز بين الدخل من ناحية وبين رأس المال من ناحية أخرى. ومما لاشك فيه أن فكرة المحافظة على رأس المال تلقى قبولاً من جانب فئات كثيرة ممن يعتمدون على التقارير المالية في اتخاذ قراراتهم. فأصحاب حقوق الملكية لهم مصلحة واضحة في معرفة مستوى الدخل الحالي وعلاقة ذلك بما هو متوقع من دخول في المستقبل. كذلك نجد نفس الاهتمام من جانب الدائنين حيث يمثل رأس المال الضمان الأساسي لهم. وأخيراً يلاحظ أن المحافظة على رأس المال يمثل أحد المقومات الرئيسية لاستمرار الوحدة المحاسبية وهو أمر يدخل في اهتمام كافة الأطراف المعنية. وبصفة عامة يمكن تحديد المجالات الثلاثة التالية لبيان أهمية التمييز بين الدخل وبين رأس المال.

أولاً : كأساس للحكم على كفاءة الإدارة - والقياس المستخدم هنا هو معدل العائد على رأس المال بمكوناته المختلفة (مع ماله من مشاكل معروفة).

ثانياً : كأساس لتحديد سياسة توزيع الأرباح على أصحاب الحقوق. والقياس المستخدم هنا هو الدخل القابل للتوزيع Distributable income .

ثالثاً : كأساس لتحديد الضريبة على الدخل. والقياس المستخدم هنا هو الدخل الخاضع للضريبة Taxable income

---

(1) K. Macneal, **Truth in Accounting**, Philadelphia, University of Pensylvania Press, 1929, p. 159. (American Institute of Certified public Accountants, Report of the study group on the objectives of financial statements, «Objectives of Financial Statements» October, 1973, p. 22

وإذا ما انتقلنا إلى التحليل المحاسبي للدخل فسوف نجد أنه يتصف بكونه تحليلاً عملياً Operational في المقام الأول. فالاهتمام الأساسي هنا يدور حول القواعد والإجراءات الخاصة بالتطبيق العملي:

«Earnings... are based on conventions and rules that should be logical and internally consistent, even though they may not mesh with economist s notions of income».[1].

ومن المعروف أن النموذج المحاسبي يعتمد على ما يعرف بمنهج العمليات Transaction approach ويقوم هذا المنهج على مجموعة من المبادىء والقواعد التي تحقق معالجة منطقية ومتماسكة للأحداث والعمليات والظروف ذات الصلة بالوحدة المحاسبية. والميزة الجوهرية لمنهج العمليات تتركز في أنه يوفر لنا المعلومات التي يوفرها لنا منهج المحافظة على رأس المال - منهج الميزانيات - بالإضافة إلى بيان مصادر الحصول على الدخل الخاص بالفترة المحاسبية. ولذلك فإن هذا المنهج يتصف بقدر كبير من المرونة في الإفصاح عن مكونات الدخل الخاص بالفترة الأمر الذي يتلاءم مع تعدد احتياجات مستخدمي التقارير المالية[٢].

والتحليل المحاسبي للدخل طبقاً لمنهج العمليات يختلف كثيراً عن التحليل الاقتصادي. ويرجع ذلك الاختلاف إلى مجموعة الفروض والمبادىء والقواعد المحاسبية المستخدمة في هذا المجال وهي: مبدأ مقابلة الإيرادات بالمصروفات، مبدأ التكلفة التاريخية، مبدأ تحقق الإيراد، فرض ثبات القوة الشرائية للنقود، الاعتماد على التحليل المزدوج للأحداث والعمليات والظروف. وباستخدام هذه الفروض والمبادىء يمكن تعريف الدخل المحاسبي تعريفاً إجرائياً Operational definition وذلك كما يلي: الدخل المحاسبي هو ناتج مقابلة الايرادات المحققة من عمليات الفترة بالتكاليف التاريخية لهذه الإيرادات.

ونموذج الدخل الذي يعتمد على هذه المجموعة من الفروض والمبادىء المحاسبية يعرف بنموذج التكلفة التاريخية. وقياس الدخل طبقاً لنموذج التكلفة التاريخية يعتمد على مبررات

---

(1) American institute of Certified public Accountants, Report of the study group on the objectives of financial statements, «Objectives of Financial Statements» October, 1973, p. 22.

(2) Eldon S. Hendriksen, Accounting Theory, op. cit. pp. 133-44

كثيرة. فمن ناحية، نجد أنه قد ثبتت صلاحيته وفائدته عبر الزمن ولعل أقوى دليل على ذلك أنه كان ولازال لوقتنا هذا يمثل الأساس العملي الرئيسي لتقييم واتخاذ القرارات:

«Accounting is what it is today not so much because of the desire of accountants as because of the influence of businessmen. If those who make management and investment decisions had not found financial reports based on historical cost useful over the years, changes in accounting would long since have been made».[1].

والحقيقة أنه لولا هذه الفائدة العملية لمارس مستخدمو التقارير المالية الضغوط الكافية على المحاسبين لإحداث التطوير الملائم في النموذج المحاسبي منذ أمد بعيد. ويؤسس مؤيدو نموذج التكلفة التاريخية فائدته العملية على ثلاثة خصائص رئيسية يتميز بها هذا النموذج:

١ ـ الموضوعية في القياس، وبالتالي قابلية الأرقام المحاسبية للمراجعة والتثبت من سلامتها، وهو ما يحقق خاصية إمكانية الاعتماد على المعلومات.

٢ ـ التحفظ في القياس، وبالتالي تجنيب مستخدمي القوائم المالية كثيراً من مخاطر عملية اتخاذ القرارات.

٣ ـ الملاءمة لأغراض المساءلة وإخلاء مسئولية الإدارة Stewardship كوكيل تجاه أصحاب الحقوق في الوحدة المحاسبية.

والحقيقة أن هذه المبررات الثلاثة ليست دائماً صحيحة أو أنها على أحسن تقدير لا تعني بالضرورة استبعاد نماذج أخرى للقياس من الممكن أن تكون مكملة وليست بديلاً لهذا النموذج المحاسبي التقليدي. فبالنسبة لخاصية الموضوعية، ليس صحيحاً أن نموذج التكلفة التاريخية يتمتع بهذه الخاصية وذلك نظراً لاعتماد المحاسب كثيراً على الاجتهاد والتقدير الشخصي في تخصيص وتوزيع عناصر الإيرادات والمصروفات على الأنشطة والفترات المحاسبية المختلفة. كذلك لا يمكن القول أن نموذج التكلفة التاريخية يعد أكثر موضوعية من نماذج التقويم الأخرى وكما سوف يتضح لنا فيما بعد.

وبالنسبة لخاصية التحفظ فعلاً نجد أنه في ظل ارتفاع الأسعار سوف يترتب على نموذج التكلفة التاريخية قياسات متحفظة لعناصر الأصول في قائمة المركز المالي، إلا أن ذلك من

---

(1) Robert K. Mauty, «A Few words for Historical Cost» Financial Executive, January, 1973 93-98

ناحية أخرى سوف يقابله قياسات غير متحفظة لأرباح الفترات المقبلة في قائمة الدخل نتيجة انخفاض تكلفة البضاعة المبيعة وأقساط الاستهلاك. هذا التضخيم لأرباح الفترات التالية إذا ما نسب إلى القيم المخفضة للأصول سوف يترتب عليه معدل عائد الاستثمار مبالغ فيه بصورة مضاعفة الأمر الذي يتعارض مع هدف التحفظ في القياس.

أما عن ملاءمة نموذج التكلفة التاريخية لأغراض الافصاح عن المسئولية وعن مدى تقيد الادارة بالتزاماتها التعاقدية تجاه أصحاب الشأن، فإنه يمكن اعتبارها بحق الميزة الرئيسية المتبقية لنموذج التكلفة التاريخية. إلا أنه في مقابل ذلك نجد أن هذا النموذج غير قادر على التعامل مع ظاهرة التغير في الأسعار الأمر الذي يجعله غير ملائم للاستخدامات الأخرى. ولذلك فإنه يمكن الخروج بنتيجة هامة وهي أنه يمكن الابقاء على نموذج التكلفة التاريخية لأغراض المساءلة القانونية والادارية، على أن يتم مقابلة الاحتياجات الأخرى لمستخدمي التقارير المالية باتباع نماذج محاسبية أخرى أكثر تطويراً وملاءمة.

ويمكن ارجاع عدم قدرة نموذج التكلفة التاريخية على التعامل مع ظاهرة تغيرات الأسعار بصورة متكاملة إلى الأسباب التالية.

أولا : ان اتباع فرض ثبات القوة الشرائية للنقود سوف يؤدي إلى أخطاء في القياس. ففي ظل التغير في المستوى العام للأسعار تصبح وحدة القياس المستخدمة غير متجانسة بالنسبة للعمليات والفترات المختلفة وبالتالي تصبح الأرقام المحاسبية غير قابلة للتجميع من ناحية ولا يمكن استخدامها في عقد المقارنات من ناحية أخرى أضف إلى ذلك أن تجاهل التغيرات في المستوى العام للأسعار سوف لا يمكننا من الافصاح عن الدخل النقدي والدخل الحقيقي والمكاسب (خسائر) الناتجة عن تغيرات القوة الشرائية للنقود.

ثانيا : ان اتباع مبدأ التحقق بمفهومه التقليدي سوف يؤدي إلى أخطاء في توقيت الاثبات (الاعتراف) recognition المحاسبي بالتغيرات في القيمة. وبالتالي فإن نتائج أعمال الفترة كما توضحها قائمة الدخل سوف تكون خليطاً من الدخل الخاص بالفترة الحالية والدخل الذي تم اكتسابه ولم يتحقق في الفترات السابقة.

ثالثا : ان اتباع مبدا المقابلة على اساس التكلفة التاريخية سوف يؤدي إلى أخطاء في الافصاح عن مكونات الدخل المحاسبي. إن مقابلة الايرادات الجارية بالتكاليف التاريخية لهذه الايرادات سوف يؤدي إلى دمج ناتج النشاط التشغيلي مع ناتج نشاط الحيازة في رقم واحد.

رابعا : ان اتباع منهج القيد المزدوج وما يترتب عليه من ترابط بين قائمة الدخل وقائمة المركز المالي سوف يؤدي إلى أخطاء في مفهوم المحافظة على رأس المال. فالنظام المغلق للحسابات الناتج عن تطبيق منهج القيد المزدوج يؤدي إلى تأثر الميزانية بأخطاء المقابلة وكذلك تأثر قائمة الدخل بأخطاء التقويم. ولذلك فإن نموذج التكلفة التاريخية سوف يؤدي إلى قياس للدخل من شأنه المحافظة على رأس المال النقدي معبرا عنه بوحدات نقد تاريخية.

واضح أن هذه الأخطاء تشير إلى مدى الحاجة لاحداث تطوير من نوع أو آخر في القياس المحاسبي للدخل. والاتجاه الأساسي الذي اتبع لتطوير قياس الدخل المحاسبي كان عن طريق الاقتباس من النموذج الاقتصادي. ومن أهم الأعمال الرائدة في هذا الاتجاه تلك الدراسة التي قام بها الأستاذان ادجار ادواردز وفيليب بل Edwards and Bell.

الدخل المحاسبي والدخل الاقتصادي:

وفيما يلي مقارنة للقياس المحاسبي التقليدي والقياس الاقتصادي طبقاً لما ورد في هذه الدراسة[1]:

الدخل المحاسبي		الدخل الاقتصادي	
الايرادات (قيم جارية)	xx	القيمة الجارية للمخرجات	xx
- المصروفات (تكلفة تاريخية)	xx	- القيمة الجارية للمدخلات	xx
= دخل النشاط الجاري	xx	= دخل النشاط الجاري	xx
+ الأرباح الرأسمالية	xx	+ أرباح الحيازة	xx
= صافي الدخل المحاسبي	xx	= صافي الدخل الاقتصادي	xx

(1) Edgar O. Edwards and Philip W. Bell, The Theory and Measurement of Business Income, University of California Press, Berkeley, Los Angles, California Seventh edition, 1973, p. 120

ويقصد بالأرباح الرأسمالية زيادة القيمة البيعية للأصول الثابتة التي تم الاستغناء عنها خلال الفترة على قيمتها الدفترية. كذلك يقصد بأرباح الحيازة في القياس الاقتصادي الزيادة في القيمة الجارية للأصول التي تقتنيها الوحدة خلال الفترة المحاسبية الحالية. ويلاحظ أن دخل النشاط الجاري طبقاً للقياس المحاسبي يزيد عن دخل النشاط الجاري (C.O.P) Current operating Profit طبقاً للقياس الاقتصادي بمقدار أرباح الحيازة المحققة Realized Holding Gains خلال الفترة وسواء تم اكتسابها Earned خلال الفترة الحالية أو خلال الفترات السابقة. وفي الصفحة التالية شكل يوضح لنا العلاقة بين مكونات كل من الدخل المحاسبي والدخل الاقتصادي[1].

ومن هذا الشكل نجد أن الاختلاف بين الدخل المحاسبي وبين الدخل الاقتصادي يرجع إلى:

١ ــ مكاسب (خسائر) الحيازة المكتسبة (التي نشأت) خلال الفترة الحالية ولكنها لم تتحقق بعد، ناقصا.

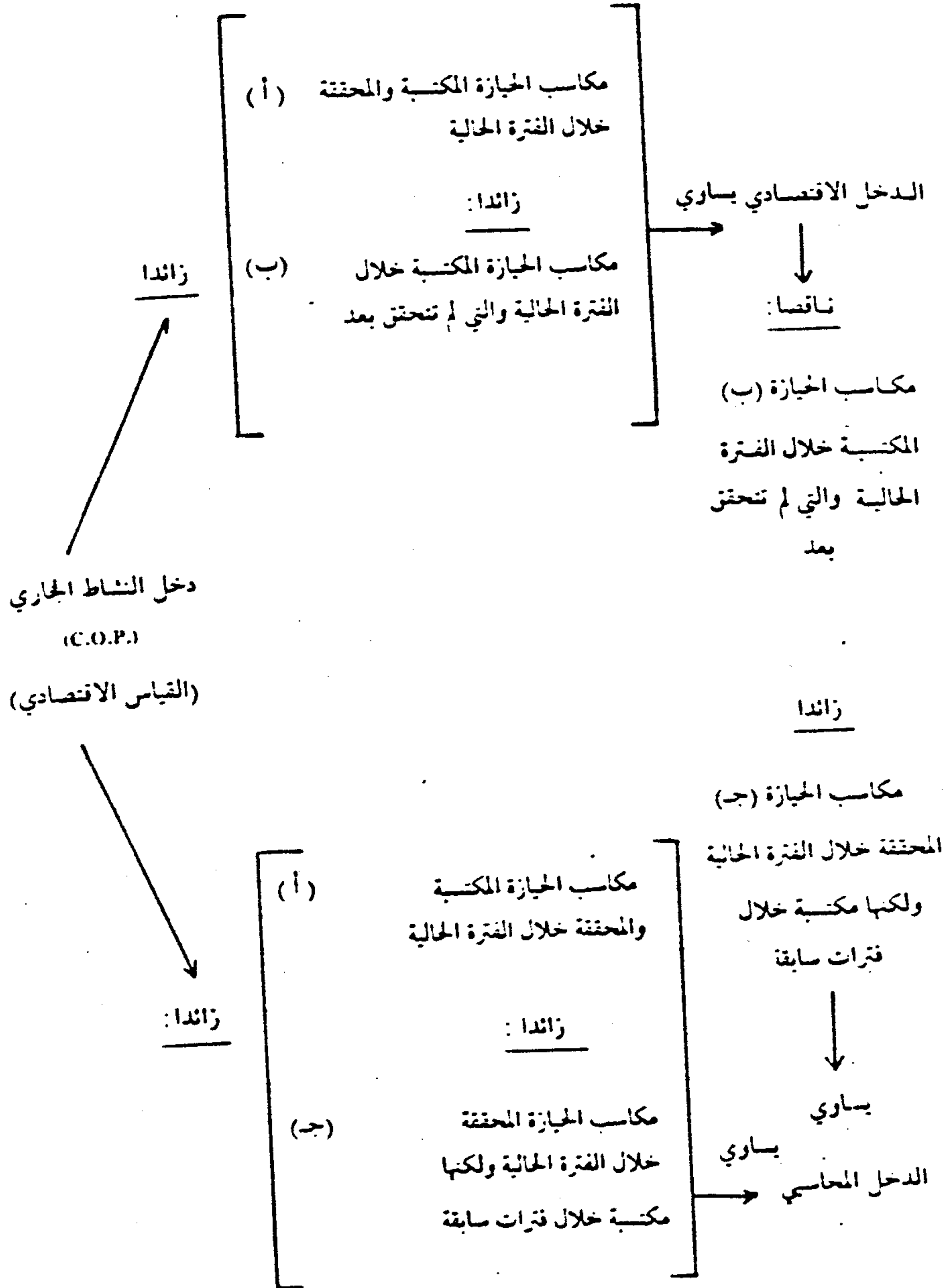
٢ ــ مكاسب (خسائر) الحيازة المكتسبة خلال الفترات السابقة والتي لم تتحقق الا خلال الفترة الحالية. وهناك بالطبع نوع ثالث من مكاسب الحيازة وهو الذي يكتسب ويتم تحققه أيضا خلال نفس الفترة المحاسبية. هذا النوع الأخير لا يمثل خلافاً بين الدخل طبقاً للمفهوم المحاسبي والاقتصادي وانما يقتصر أثره على دخل النشاط الجاري طبقا للمفهومين.

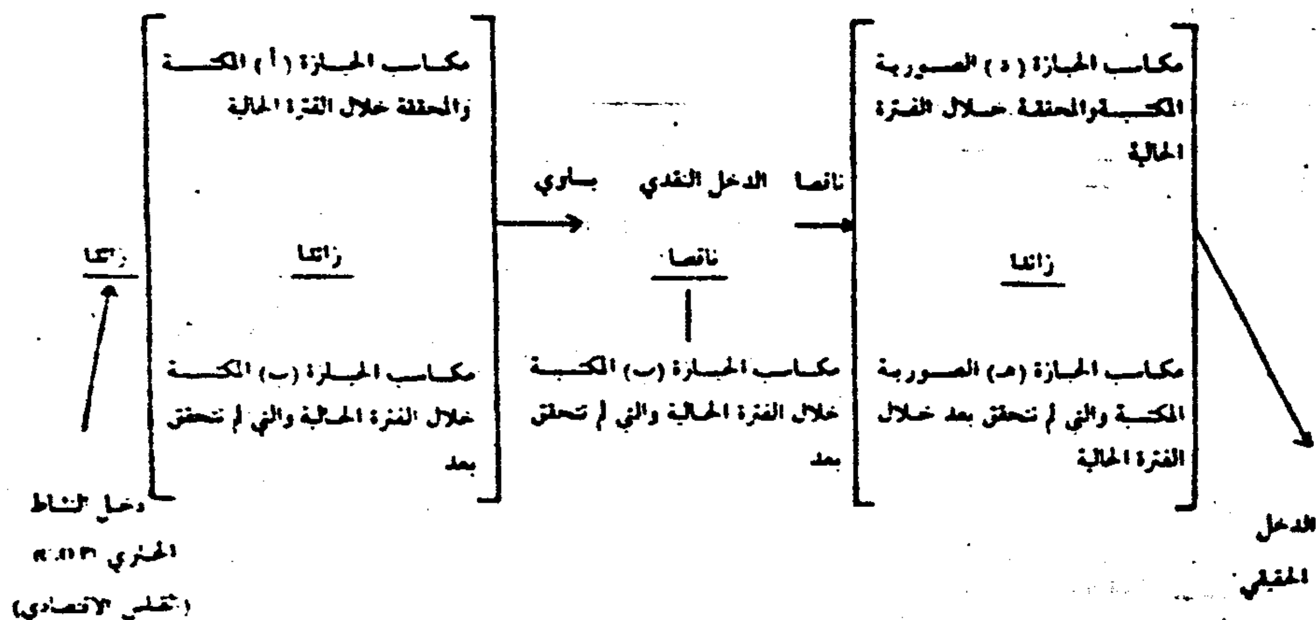
وتتحقق مكاسب (خسائر) الحيازة اما مباشرة عن طريق بيع أصل (أو أصول) معين واما بطريقة غير مباشرة عندما يتم استنفاذ الأصل (المادة الخام أو الاستهلاك مثلاً) وبالتالي تحميله (كلياً أو جزئياً) لتكلفة البضاعة المبيعة.

ويلاحظ أن التحليل السابق لا يأخذ في اعتباره حتى الآن أثر التغيرات في القوة الشرائية للنقود وأثر ذلك على قياس الدخل. ففي ظل انخفاض القوة الشرائية للنقود يلزم

---

(1) R.H. Parker and G.C. HarCourt eds. Readings in the Concept and Measurement of Income, New York, Cambridge University Press, 1986. p. 6

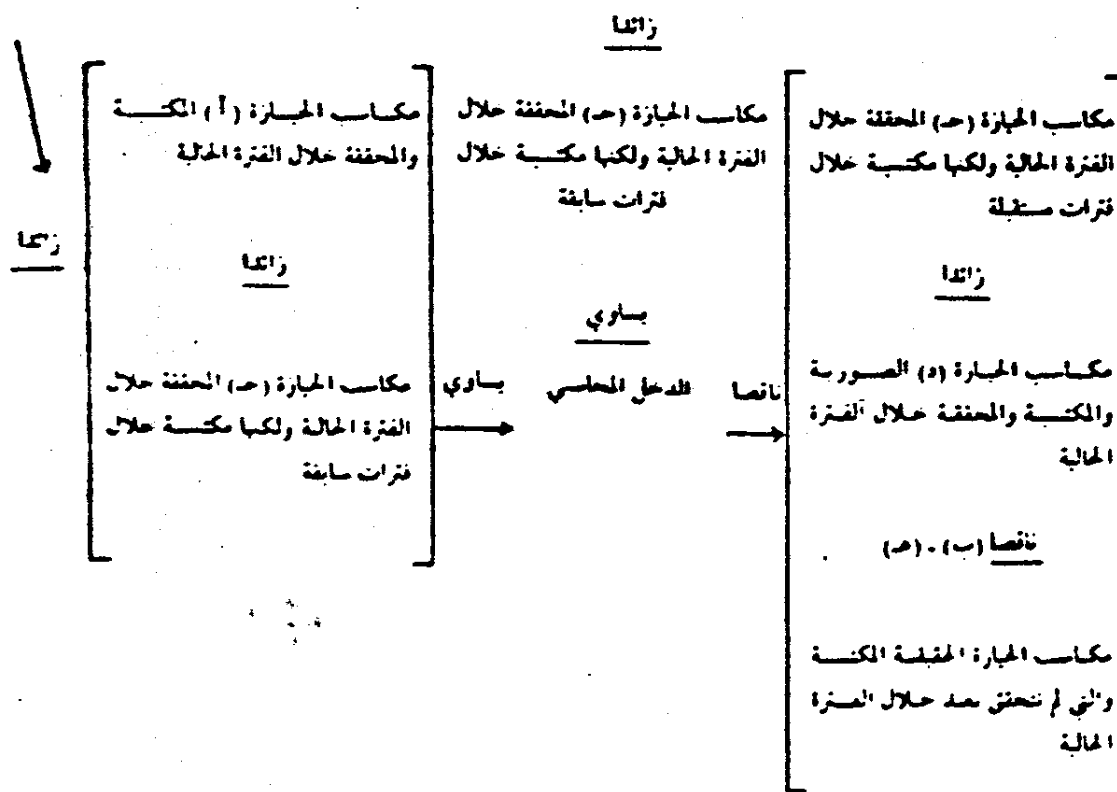

مكاسب الحيازة المكتسبة والمحققة خلال الفترة الحالية
(أ)
زائدا:
مكاسب الحيازة المكتسبة خلال الفترة الحالية والتي لم تتحقق بعد
(ب)
الدخل الاقتصادي يساوي
ناقصا:
مكاسب الحيازة (ب) المكتسبة خلال الفترة الحالية والتي لم تتحقق بعد
زائدا
دخل النشاط الجاري
(C.O.P.)
(القياس الاقتصادي)
زائدا
مكاسب الحيازة (جـ) المحققة خلال الفترة الحالية ولكنها مكتسبة خلال فترات سابقة
مكاسب الحيازة المكتسبة والمحققة خلال الفترة الحالية
(أ)
زائدا:
زائدا :
مكاسب الحيازة المحققة خلال الفترة الحالية ولكنها مكتسبة خلال فترات سابقة
(جـ)
يساوي
يساوي
الدخل المحاسبي



دخل النشاط الجاري

(الفائض الاقتصادي)

الدخل الحقيقي



استبعاد ذلك الجزء الصوري Fictitious من دخل الوحدة المحاسبية والراجع لمجرد التغير في المستوى العام للأسعار. أي أنه يلزم التميز بين الدخل النقدي والدخل الحقيقي. ويتم التوصل إلى هذا الدخل الحقيقي عن طريق فصل مكاسب (خسائر) الحيازة إلى جزئيها: الحقيقي والصوري. والشكل بالصفحة المقابلة يوضح لنا العلاقة بين الدخل المحاسبي والدخل النقدي والدخل الحقيقي[١].

المبحث الرابع
القيمة وأسس التقويم البديلة

لعله من الواضح الآن مدى أهمية مفهوم القيمة لأغراض تطوير القياس المحاسبي لعناصر الدخل والمركز المالي. والقيمة (Value (Valoir في جوهرها مفهوم معنوي يتعلق بتحديد ما يستحقه الشيء وذلك من حيث القدر أو مدى الأهمية. فمنفعة الشيء أو قدرته الذاتية Intrinsic على الإشباع هي أساس قيمته.

وبالتطبيق على الوحدات الإقتصادية يأخذ مفهوم القيمة بعدا ماديا يعتمد على نظام الأسعار وذلك كوسيلة لتحديد الأهمية النسبية للمنتجات وعوامل الإنتاج. وتعرف القيمة في هذا المجال بقيمة التبادل exchange value حيث تستخدم الأسعار كأساس للتعبير عن كل من المنفعة من ناحية والندرة النسبية من ناحية أخرى.

والتقويم في المحاسبة هو نوع خاص من القياس فيه يتم تمثيل المنافع الذاتية للأرصدة والتدفقات باستخدام نظام عددي تكون فيه وحدة العد أو الحساب Unit of account هي وحدة النقود[٢]:

"Valuation in accounting is the assignment of numerals to objects according to rules, where the numeral are found within a monetary system".

والتقويم بصفة عامة إما أن يكون تقويما مباشرا أو غير مباشر، وذلك اعتمادا على نظرية

---

(1) Ibid, p. 7.

(2) Kenneth S Most, Accounting Theory, Grid Inc., Ohio, 1977, P 143

تعبر التي فيها تعرف القيمة على أنها القيمة الحالية للتدفقات النقدية المتوقعة.[1] ومن الطبيعي أنه يفضل دائما وبشتى الطرق الممكنة الاعتماد على التقويم المباشر واعتبار ذلك هدفا لتطوير أساليب وأدوات القياس المستخدمة في المحاسبة. ويكون التقويم مباشرا في حالة ما إذا كانت الخاصية attribute موضوع القياس هي التدفقات النقدية المتوقع تحققها في المستقبل. هذه التدفقات النقدية قد تكون موجبة كما في حالة تقويم عناصر الأصول والإيرادات وقد تكون سالبة كما في حالة تقويم عناصر الخصوم والمصروفات. أما في حالة عدم إمكان قياس هذه التدفقات النقدية على أساس موضوعي فإنه يمكن تقريب التقويم المباشر باستخدام أسعار البيع في الأسواق التي يتم فيها التعامل بصورة معتادة.

والتقويم المباشر أمر غير ممكن، على الأقل في الوقت الحالي، بالنسبة لكثير من عناصر القوائم المالية. فهناك العديد من عناصر الأصول التي تحتفظ بها الوحدة المحاسبية بغرض الإستخدام الداخلي وبالتالي لا توجد رابطة مباشرة بين قيمتها وبين المتحصلات النقدية المتوقعة أو أسعار البيع. ولعل من أبرز الأمثلة على ذلك نجدها في عناصر الأصول الثابتة والأصول المعنوية والإستهلاكات. في مثل هذه الحالات يلزم اللجوء إلى تقويم الغير مباشر وذلك بالاعتماد على الأسعار التي دفعت مقابل الحصول على هذه العناصر. وعلى ذلك فالتقويم الغير مباشر يستخدم أسعار الشراء كأساس لتحديد القيمة Input measures of value

الأبعاد المختلفة لعملية التقويم:

يميز الأستاذين إدواردز وبل Edwards and Bell بين ثلاثة أبعاد رئيسية لعملية التقويم وذلك في مجال الأصول لمشروع صناعي:

١ ــ البعد الإنتاجي (الشكل أو المكان أو الزمن): وهنا يمكن أن ينظر إلى الأصل من حيث مكوناته الأصلية أي باعتباره مجموعة من عوامل الإنتاج (المدخلات) أو في صورته الراهنة التي تعكس درجة الإتمام التي وصل إليها أو في صورته النهائية (في المستقبل) عندما يكتمل انتاجه.

---

(1) John B. Canning, The Economics of Accountancy, New York: The Ronald Press Company, 1929, PP. 182-184.

٢ ـ البعد الزمني: ويمثل الأسعار المستخدمة لتقويم الأصل في أشكاله الثلاثة السابقة. هذه الأسعار إما أن تكون أسعارا تاريخية أو أسعارا حالية أو أسعارا مستقبلية.

٣ ـ البعد التبادلي: ويتعلق بالسوق التي يمكن الحصول منها على الأسعار السابقة فهذه الأسعار المختلفة يمكن الحصول عليها. أما من أسواق الشراء، وتمثل الأسعار في هذه الحالة بالنسبة للمنشأة أسعار دخول (شراء) entry prices وأما من سوق البيع وتمثل الأسعار في هذه الحالة بالنسبة للمنشأة أسعار خروج (بيع) Exit Prices

وبتجميع هذه الأبعاد الثلاثة يمكننا من حيث المبدأ التوصل إلى ثمانية عشرة قيمة مختلفة، كما هو موضح في المصفوفة التالية:[1]

البعد الإنتاجي / البعد الزمني وطبيعة السوق	الأصل من حيث مكوناته (المدخلات)	الأصل في صورته الحالية (منتج غير مكتمل)	الأصل في صورته النهائية (منتج مكتمل)
أسعار شراء ماضية	تكلفة تاريخية[1]		
أسعار بيع ماضية			
أسعار شراء حالية	التكلفة الإستبدالية[2] الحالية	التكلفة الإستبدالية[2] الحالية	
أسعار بيع حالية		تكلفة الفرصة[3] البديلة	القيمة البيعية[4] الحالية
أسعار شراء مستقبلية	التكلفة الإستبدالية[5] المتوقعة	التكلفة الإستبدالية[5] المتوقعة	
أسعار بيع مستقبلية		القيمة البيعية[6] المتوقعة	القيمة البيعية[6] المتوقعة

(1) Edwards and Be' The Theory and Measurement of Business income, op cit pp 77-79

ويلاحظ على هذه المصفوفة أن الخانات الخالية تمثل قيم غير منطقية نظرا لأنها تعتمد على أوضاع مرفوضة. ولعل من أهم القيم التي تستحق شيئا من الإيضاح ما يلي:

١ ــ التكلفة التاريخية وتمثل قيمة المنتج في شكل عوامل انتاج (مدخلات) باستخدام أسعار دخول أو أسعار شراء تمت في الماضي - الأسعارالتي كانت سائدة في سوق الشراء وقت الحصول على عوامل الإنتاج.

٢ ــ التكلفة الإستبدالية الحالية وتمثل قيمة المنتج باستخدام الأسعار السائدة الآن في سوق الشراء. وهنا يلاحظ أن الجارية اما أن تكون للمنتج على أساس تصنيعه داخليا وأما أن تكون بفرض شرائه على حالته الراهنة من خارج المنشأة.

٣ ــ تكلفة الفرصة البديلة Opportunity cost وهي تمثل قيمة المنتج في حالته الراهنة على فرض قيام المنشأة ببيعه وعدم مواصلة تصنيعه.

٤ ــ القيمة البيعية الحالية وتمثل قيمة المنتج باستخدام أسعار البيع الحالية وعلى افتراض أن المنشأة سوف تواصل تصنيعه حسب الخطط المرسومة.

٥ ــ التكلفة الإستبدالية المتوقعة وتمثل قيمة المنتج باستخدام أسعار الشراء المتوقعة في المستقبل وسواء تم شراء المنتج في شكل عوامل انتاج أو في صورة مصنعة تمثل حالته الراهنة.

٦ ــ القيمة البيعية المتوقعة وتمثل قية المنتج باستخدام أسعار البيع المتوقعة في المستقبل وسواء تم بيع المنتج في صورته الحالية أو بافتراض أن المنشأة سوف تواصل تصنيعه حسب الخطط المرسومة.

والحقيقة أن التفرقة بين الأسعار في سوق الشراء وبين الأسعار في سوق البيع يعتبر من الأهمية بمكان وذلك نظرا لأن أسعار الشراء لن تتساوى مع أسعار البيع إلا في حالة تحقق الفرضين الآتيين:

١ ــ حالة المنافسة الكاملة في الأسواق.

٢ ــ حالة عدم وجود تكاليف نقل وتركيب للأصول المتبادلة.

ومما لاشك فيه أنه من المستحيل تحقق هذين الإفتراضين في الحياة العملية.

ومن ناحية أخرى يلاحظ أن الاختيار بين أسعار الشراء وبين أسعار البيع كأساس لتقويم الأصول إنما يعتمد على الإجابة على السؤال التالي: في أي مرحلة من مراحل النشاط او الإنتاج يجب الإعتراف بأسعار البيع؟ طبقا لمبدأ التحقق بمفهومه التقليدي لا تستخدم أسعار البيع كأساس للتقويم إلا عندما يترك الأصل الوحدة المحاسبية في عملية تبادل مع طرف خارجي. أما إذا أخذنا بأساس الإنتاج في تفسير مبدأ التحقق فأن أسعار البيع سوف تكون أساس الإثبات المحاسبي بدءا بمرحلة توريد عوامل الإنتاج. وفي هذه الحالة سوف يتم الإعتراف بتحقق الأرباح بمجرد ما تزيد أسعار البيع في نهاية مرحلة نشاط معين عن أسعار البيع في بداية هذه المرحلة. أي أن بيع المنتج النهائي لا يترتب عليه أي أرباح وإنما يقتصر أثره على احلال أصل آخر مساو له في القيمة.

وواقع الأمر أن النموذج المحاسبي يعتمد على كلا النوعين من الأسعار في تقويم عناصر الأرصدة والتدفقات. فالقيم المحاسبية يمكن تقسيمها إلى مجموعتين: قيم تضحية Sacrifice Values وقيم نفع (فوائد) Benefit values[1]. وقيم التضحية هي قيم المدخلات ويمكن تمثيلها بالتكلفة التاريخية أو التكلفة الإستبدالية باعتبارهما يمثلان تضحيات من جانب المنشأة للحصول على السلع والخدمات الإقتصادية اللازمة لأداء نشاطها. أما قيم النفع أو قيم المخرجات فيمكن تمثيلها بأسعار البيع أو صافي القيمة البيعية أو التدفقات النقدية المخصومة باعتبارها جميعا تمثل منافع أو عوائد تم الحصول عليها نتيجة أداء النشاط. ومن المفترض أن الهدف الأساسي للمنشأة هو تعظيم الفرق بين قيم العوائد (المخرجات) وبين قيم التضحيات (المدخلات) وعليه فإن الدخل المحاسبي يمكن النظر إليه على أنه دراسة لفروق أو تغييرات القيمة Value differentials

التقويم على أساس قيم المخرجات:

ويقسم هندركسن Hendriksen[2] القيم المحاسبية إلى مجموعتين:

١ ــ قيم المخرجات Output Values وتشمل الأسس التالية: القيمة الحالية (المخصومة) للتدفقات النقدية المتوقعة، القيمة على أساس أسعار البيع الجارية Current Output

(1) Yuji Ijiri, The foundation of Accounting Measurement, Englewood Cliffs, New Jersey, Prentice-Hall, Inc., p. 34

(2) Eldon S. Hendriksen, Accounting Theory, Richard D. Irwin, Inc., Homewood, Illinois, Fourth edition, 1982, pp. 257 - 270

Prices، القيمة النقدية الجارية المعادلة Current Cash equivalent القيمة التصفوية Li-quidation values.

٢ ـ قيم المدخلات وتشمل الأسس التالية: التكلفة التاريخية، التكلفة الجارية أو التكلفة الاستبدالية Current input cost، القيمة الحالية للتكلفة المتوقعة في المستقبل Discounted future cost، التكلفة النمطية Standard Cost القيمة الاقتصادية Economic value والتي يمكن استخدامها لتقويم المنشأة ككل أو لتقويم عنصر معين أو مجموعة من عناصر الأصول.

ومن المعروف أن أصول المنشأة قد تكون أصولاً نقدية أو غير نقدية. وبالنسبة للأصول النقدية لا يوجد اختلاف بين القيمة الحالية وبين القيمة الجارية ولذلك تكون القيمة الاقتصادية (الحالية) للمنشأة كما يلي:

$$ق_ن = \sum_{و=1}^{ن} \frac{ت_و}{(1+ع)^و} + ل_ن$$

حيث $ق_ن$ = قيمة أصول المنشأة في بداية الفترة ن، $ت_و$ = صافي التدفق النقدي المتوقع خلال الفترة (و) من الأصول وكما هو مقدر في بداية الفترة ن، $ل_ن$ = الأصول النقدية المتاحة في بداية الفترة و، ع = معدل الفائدة (الخصم) السائد في الأسواق. ومن هذا القياس يكون الدخل الاقتصادي = $ق_{ن+1} - ق_ن$.

والقيمة الاقتصادية (القيمة الحالية) لها استخدام محدود في مجال المحاسبة المالية، إذ أنه لا يمكن تطبيقها على أساس موضوعي إلا بالنسبة لعناصر الأصول والخصوم النقدية. أما بالنسبة للأصول غير النقدية ـ ملموسة وغير ملموسة ـ فيثير لنا تطبيق القيمة الاقتصادية مشاكل عملية وفكرية. فمن الناحية العملية نجد أنه يلزم الاعتماد على الاجتهاد والتقدير الشخصي للقائم بعملية القياس، وبالتالي تعتبر القيمة الاقتصادية غير قابلة للاثبات والتحقق وهي بهذا تفتقر لأحد الخصائص الرئيسية لجودة المعلومات. ومن الناحية الفكرية يلاحظ أن التدفقات النقدية هي في واقع الأمر ناتج مشترك لتضافر عناصر الأصول بصورة مجتمعة، وبالتالي لا يمكن تطبيق مفهوم القيمة الاقتصادية إلا على مستوى المنشأة في مجموعها. وحتى على مستوى المنشأة نجد أن تحديد القيمة الاقتصادية يتطلب توافر تقديرات عن التدفقات

النقدية المتوقعة وعن توزيعاتها الاحتمالية على الفترات المختلفة، في حين أن أحد الأهداف الرئيسية من عملية التقويم وبالتالي من تحديد الدخل الاقتصادي هو المساعدة على التوصل إلى هذه التقديرات It places the cart before the horse.

وإزاء الصعوبات التي تكتنف التطبيق الشامل لمفهوم القيمة الاقتصادية، تستخدم أسعار البيع كمقياس بديل Surrogate للتدفقات النقدية المستقبلة. وأسعار البيع قد تكون جارية أو مستقبلة، والاختيار بينهما يعتمد على المدى الزمني الذي يستغرقه تصريف المنتج (الأصل). فإذا لم يكن من المتوقع تصريف المنتج (الأصل) خلال فترة قصيرة فإنه يلزم ايجاد القيمة الحالية لأسعار البيع المتوقعة، كما يجب خصم أي تكاليف من المتوقع تحملها لاستكمال أي أنشطة متبقية - إنتاج، تخزين، تسويق. ويعرف المقياس الناتج في هذه الحالة بالقيمة القابلة للتحقق أو صافي القيمة البيعية Net realizable value.

والاعتماد على أسعار البيع الجارية كأساس وحيد لتقويم كافة أصول وخصوم الوحدة المحاسبية ينتج عنه ما يعرف بالقيمة النقدية الجارية المعادلة Current Cash equivalent[1]. وتمثل القيمة النقدية الجارية المعادلة قياساً لتكلفة الفرصة البديلة، إذ أنها عبارة عن القيمة النقدية التي يمكن أن تحققها المنشأة لو أنها قامت ببيع كافة الأصول التي تمتلكها بطريقة منظمة Orderly liquidation وعلى أساس الأسعار الجارية العادية. لاحظ أن هذه القيمة ليست قيمة تصفوية إذ أنها لا تمثل أسعار مخفضة كما في حالة البيع الاضطراري لأغراض التصفية النهائية Forced liquidation. فمثلاً بالنسبة للمخزون السلعي يتم تقويمه على أساس أحسن البدائل الأخرى المتاحة للمنشأة بخلاف الاحتفاظ به للاستخدام الداخلي. لاشك أن أحسن البدائل الأخرى المتاحة هي البيع بحالته الراهنة وعليه فإن التقويم المنطقي يكون باستخدام أسعار البيع الحالية في سوق الطلب (أسعار الخروج) demand market.

واستخدام أسعار البيع الجارية في عملية التقويم على مستوى المنشأة له مزايا كثيرة. فمن ناحية نجد أن التطبيق الشامل لهذا الأساس سوف ينتج عنه مركز مالي يعبر عن مدى

(1) R.J. Chambers, **Accounting Evaluation and Economic Behavior**, Englewood Cliffs., N - J. Prentice - Hall, 1966, pp. 91 - 92.

قدرة المنشأة على التأقلم adaptive behavior مع التغير المستمر في الظروف المحيطة. فالخاصية موضوع القياس هنا هي السيولة ممثلة في مقدار ما تمتلكه المنشأة في شكل قوة شرائية عامة. ولذلك يعتبر هذا الأساس متمشياً مع النظر إلى الوحدة المحاسبية باعتبارها تنظيم في حالة تغير مستمر وبحيث يصبح دائماً في صورة معاصرة Continuously Contemporary[1] وإن اظهار قدرة المنشأة على التأقلم والمعاصرة يتطلب التعبير عن المركز المالي في شكل قوة شرائية عامة يمكن الاعتماد عليها في تغيير هيكل أصولها واستثماراتها كلما دعت الظروف إلى ذلك.

وهكذا نجد أن التقويم باستخدام أسعار البيع الجارية، يزيد كثيراً من فائدة قائمة المركز المالي ويعيد لها أهميتها التاريخية باعتبارها بيان بقيمة الموارد المتاحة للوحدة المحاسبية وأداة للحكم على مدى المرونة التي تتمتع بها هذه الوحدة في توجيه استثماراتها بما يتفق مع تغير الظروف والأوضاع المحيطة. وبالإضافة إلى ذلك نجد أن قائمة الدخل طبقاً لهذا الأساس سوف تكون أقرب ما تكون تعبيراً عن الدخل الاقتصادي. فالدخل المحاسبي طبقاً للتقويم على أساس أسعار المخرجات يمثل مقدار التغير في القيمة النقدية المعادلة للأصول والخصوم والذي تم خلال الفترة المحاسبية. أي أن نموذج التقويم باستخدام أسعار البيع يعني الاستغناء الكامل عن مبدأ تحقق الإيراد إذ يتم الاعتراف محاسبياً بأي تغير في القيم الجارية في حينه أي بمجرد حدوثه (اكتسابه) وبدون الإنتظار لتحققه عند نقطة معينة. أي أن المحاسبة عن الدخل في ظل هذا النموذج من نماذج التقويم سوف تكون خلواً من أي أخطاء تتعلق بتوقيت الاعتراف المحاسبي ولذلك يمكن القول أن القياس الناتج يعتبر إلى حد ما قياس بديل Surrogate للدخل الاقتصادي. فلم يعد هناك أرباح محققة وأرباح غير محققة، كما أنه ليس هناك تفرقة بين ربح النشاط الجاري وبين الربح الناتج من نشاط الحيازة. وأخيراً نجد أنه من مزايا الاعتماد على أسعار الخروج كأساس للتقويم هو أنه يجنبنا بالكامل مشاكل التوزيع والتخصيص لعناصر الإيرادات والتكاليف بين الأنشطة والفترات المحاسبية. ولاشك أن هذه الميزة سوف تضيف كثيراً لحيدة المعلومات المحاسبية إذ أنه لن يكون هناك أي مجال للتأثير على الأرقام في القوائم المالية سواء من جانب الإدارة أو المحاسب عن طريق اختيار بديل محاسبي

(1) R.J. Chambers «Continuosly Contemporary Accounting». Abacus, September, 1970, pp. 643 - 47

معين وتفضيله عما سواه من البدائل الأخرى المتاحة[1].

واستخدام نموذج التقويم على أساس أسعار البيع الجارية يثير أيضاً مشاكل عملية وفكرية كثيرة. فمن ناحية يلاحظ أن مجال تطبيقه يعتبر محدوداً ويقتصر على تلك الأصول التي تقتني بغرض البيع كما في حالة المخزون السلعي من المنتجات النهائية أو الاستثمارات أو الأصول الثابتة التي تقرر الاستغناء عنها. فالأصول المعنوية تعتبر أصولاً غير قابلة للبيع عادة بصورة منفصلة وبالتالي لا يمكن تحديد أسعار ملائمة لها من الأسواق. أيضاً بالنسبة للأصول الثابتة المستعملة وبصفة خاصة تلك الأصول المتخصصة غالباً مالا تتوافر لها أسواق نشطة وبالتالي تفقد أغلب قيمتها التبادلية بمجرد اقتنائها وبالتالي يلزم اظهارها في قائمة المركز المالي طبقاً لهذا الأساس بقيمتها التخريدية. كذلك يلاحظ أن مستوى التجميع المستخدم لعناصر الأصول بقائمة المركز المالي سوف يؤثر على القيمة البيعية لهذه التجميعات. فمثلاً أسعار البيع لعناصر المخزون السلعي من المنتجات النهائية مجمعة سوف تختلف عن أسعار البيع إذا أخذنا كل نوع من أنواع المخزون على حدة. ونتيجة لذلك نجد أن أرقام القيمة البيعية سوف تختلف باختلاف مستوى التجميع المستخدم لعناصر القوائم المالية كما أن إجمالي القيمة البيعية لمجموعات الأصول سوف لا يتساوى بالضرورة مع القيمة البيعية للمنشأة ككل:

«... The amounts reported on current - exit - value balance sheets and income statements will vary the aggregation method chosen, giving rise to substantial ranges of ambiguity in reported figures[2]:

ومن وجهة نظر قائمة الدخل يلاحظ أن التقويم على أساس الفرصة البديلة المتمثلة في بيع أصول المنشأة بدلاً من الاحتفاظ بها للاستخدام الداخلي سوف يؤدي إلى قياس للدخل يعبر عن المدى القصير الأمر الذي يفقد أرقام الدخل المحاسبي قدرتها التنبؤية. والحقيقة أن استخدام نموذج التقويم على أساس أسعار المخرجات سوف يكون له تأثير سلبي بالغ الخطورة على فائدة قائمة الدخل المحاسبية. فليس من المقبول حينئذ الاعتراف بتحقق الدخل بمجرد اتمام عملية اقتناء الأصول الثابتة:

---

(1) John C, McKeown, «Usefulness of Exit Value Accounting Statements in Satisfying Accounting Objectives", in Objective of Financial Statements, Selected papers Vol 2, Joe Cramer Jr. and George H. Sorter, New York AICPA, 1974 p. 227.

(2) A.l. Thomas, The Allocation Problem. Part Two, Studies in Accounting Research No. 9, Sarasota, Fla.: A.A.A. 1974 p. 115

«A more important objection to the use of an output valuation for noncurrent assets is that very little value is added to the firm from the acquisition and holding of them.. Accountants are correct in holding to the general rule that reproted income should not result from the recordingg of acquision»[1].

كذلك ليس من المقبول من وجهة نظر قياس الدخل أن تحمل معظم تكلفة الأصل كاستهلاك في السنة الأولى من شرائه لمجرد أن القيمة البيعية التي سوف تحصل عليها المنشأة لو قامت بالاستغناء عن الأصل سوف لا تزيد عن قيمته التخريدية. وواضح أن نموذج التقويم على أساس أسعار البيع يضع قائمة المركز المالي في مركز الصدارة بالنسبة لقائمة الدخل:

«Under exit valuation, the balance sheet becomes the principal financial statement.. the income statement under exit valuation is likely to have severe limitations for predictive ability and accountability objectives.. Indeed exit value partisans deny that accounting numbers can have significance for predictive ability purposes»[2].

التقويم على أساس قيم المدخلات:

وإذا انتقلنا إلى دراسة قيم المدخلات، فإن أول النماذج التي يجب التعليق عليها هو نموذج التكلفة التاريخية. ومن المعروف أن هذا النموذج هو الأساس المتبع في التطبيق العملي. والتكلفة التاريخية تمثل الأسعار الجارية في سوق العرض (سوق الشراء) في تاريخ اقتناء الأصل. وتبرير هذا الأساس يعتمد على أن التكلفة التاريخية تمثل الحد الأدنى للقيمة بالنسبة للوحدة المحاسبية في تاريخ الشراء، وأن هذه الوحدة سوف تستمر في المستقبل مدة تكفي على الأقل للاستفادة الكاملة من خدمات هذا الأصل. أي أنه يفترض هنا أن عمر الوحدة المحاسبية أطول من عمر أي أصل يظهر في قائمة المركز المالي. إلا أنه من المسلم به أنه في أي تاريخ لاحق لتاريخ اقتناء الأصل تصبح التكلفة التاريخية غير صالحة كأساس للتعبير عن القيمة، وأنه هناك أسباب عديدة لذلك لعل أهمها تغير الأسعار وتغير توقعات الوحدة بالنسبة لمستقبل الاستفادة من الأصول التي في حوزتها.

ويعتبر أساس التكلفة الاستبدالية Replacement Cost أهم الأسس البديلة لأساس التكلفة التاريخية، باعتبار أنه أيضاً مقياس لقيمة المدخلات. ويقصد بالتكلفة الاستبدالية

---

(1) Eldon S. Hendriksen, Accounting Theory, op. cit., p. 342.

(2) Harry I. Wolk, Jere R. Francis and Michael G. Tearney, Accounting Theory, Kent Publishing Co., Boston Massachusetts, 1984 pp 356 - 357

السعر الجاري لشراء أصل (مستعمل) مماثل للأصل الذي تملكه الوحدة من حيث العمر والإنتاجية Replacement Cost - used . إلا أنه في حالة تعذر مثل هذا القياس فيمكن اتباع أحد الطرق الآتية:

١ ـ السعر الجاري لشراء أصل جديد مماثل للأصل الذي تمتلكه الوحدة مع تعديل هذا السعر بالاستهلاك حتى تاريخه.

٢ ـ السعر الجاري لشراء أصل حديث ذو تقنية متقدمة على أن يتم تعديل السعر بحيث يؤخذ في الاعتبار أثر التقدم التكنولوجي على كل من قسط الاستهلاك والتقادم والتكاليف المتغيرة الخاصة بتشغيل الأصل.

٣ ـ تعديل التكلفة التاريخية باستخدام رقم قياسي خاص للتغير في أسعار مجموعة الأصول التي ينتمي لها الأصل موضوع القياس.

والتبرير الأساسي الذي يعتمد عليه هذا النموذج من نماذج التقويم هو أن التكلفة الاستبدالية تمثل في أغلب الحالات قيمة الأصل بالنسبة للوحدة المحاسبية Value to the Firm[١].

إن مقارنة أسس التقويم الثلاثة الرئيسية: التكلفة الاستبدالية (ت.س)، القيمة البيعية (ق.ع)، والقيمة الاقتصادية (ق.ص) سوف يؤدي إلى ستة أوضاع مختلفة تواجه الوحدة المحاسبية. هذه الأوضاع الست هي كما يلي:

	أساس التقويم السليم
(١) ق.ع > ق.ص > ت.س	ت.س
(٢) ق.ع > ت.س > ق.ص	ت.س
(٣) ق.ص > ت.س > ق.ع	ت.س
(٤) ق.ص > ق.ع > ت.س	ت.س
(٥) ت.س > ق.ص > ق.ع	ق.ص
(٦) ت.س > ق.ع > ق.ص	ق.ع

(1) Edward Stamp, «Income and Value Determination and changing Price - Levels: An Essay Towards A Theory», The Accountants' Magazine, Vol LXXV, No 780, June 1971, pp. 277 - 292

وقيمة الأصل بالنسبة للمنشأة هي قيمة الاستخدام المتوقع Value in use وتتمثل في الخسائر الكلية التي سوف تتحملها المنشأة بصورة مباشرة وغير مباشرة في حالة عدم اقتنائها (حرمانها) لهذا الأصل:

The value of a property to its owner is identical in amount with the adverse value of the entire Loss, direct and indirect, that the owner might expect to suffer if he were to be deprived of the property [1].

من الطبيعي أن هذه الخسارة الناشئة من حرمان المنشأة من خدمات الأصل سوف تتمثل في أقل قدر ممكن من التضحيات التي يمكن أن تتجنبها الوحدة المحاسبية عن طريق تملك الأصل. كذلك يلاحظ أنه في حالة ما إذا كان من الضروري استبدال الأصل فإن التكلفة الاستبدالية سوف تمثل الحد الأقصى للقيمة التي يمكن أن تعطي لهذا الأصل. وهنا نجد أن الوحدة المحاسبية سوف تعمل على استبدال الأصل فقط في الحالات التي تكون فيها ق.ص > ق.ع إذ أنه لو كانت ق.ع > ق.ص فإنه في هذه الحالة من المصلحة بيع الأصل حالاً. وعليه فإنه في الحالات (٣)، (٤)، (٥) سوف تحتفظ الوحدة بالأصل لاستخدامه وهو ما ينطبق بطبيعة الحال بالنسبة للأصول الثابتة والأصول المعنوية. أما في الحالات (١)، (٢)، (٦) فمن صالح الوحدة بيع الأصل وهو ما ينطبق بطبيعة الحال بالنسبة للمخزون السلعي. لاحظ أيضاً أنه بالنسبة للأصول النقدية سوف تتساوى القيم الثلاثة: ق.ع = ق.ص = ت.س.

وبالنسبة للأوضاع الأربعة الأولى نجد أن ق.ص أو ق.ع > ت.س وحيث أنه أيضاً في هذه الأوضاع يفضل استبدال الأصل لذلك فإن التكلفة الاستبدالية تمثل الحد الأقصى لما يمكن أن تتحمله الوحدة من تضحيات في حالة عدم امتلاكها للأصل موضوع التقييم. وبالنسبة للوضع (٥) نجد أنه يجب الاستمرار في استخدام الأصل داخلياً (ق.ص) إلا أنه في نفس الوقت يجب عدم استبداله بعد انتهاء عمره الإنتاجي وذلك لأن ت.س > ق.ص. في هذا الوضع نجد أن القيمة الملائمة هي القيمة الاقتصادية، ولكن نظراً لأن هذه القيمة - كما سبق أن ذكرنا - غير قابلة للإثبات والتحقق فإنه يمكن استخدام القيمة التي تنبها

(1) J.C. Bonbright: The Valuation of Property, Charlottesville, va., 1965. (First published in 1937) p. 71

وهي القيمة البيعية (ق.ع) كأساس بديل لا بأس به. أي أن القاعدة هنا هي أن القيمة البيعية تكون أساساً سليماً لتقويم الأصل الثابت فقط في حالة أفضلية الاستغناء عنه، أما فيما عدا هذه الحالة فالأساس السليم للتقويم هو أساس التكلفة الاستبدالية.

أما بالنسبة للوضع رقم (٦) فإنه يمثل حالة المخزون السلعي الذي يجب ألا تستمر المنشأة في التعامل فيه مستقبلاً (ت.س > ق.ع) ولكن نظراً لأن المنشأة تمتلك هذا الأصل حالياً فإن أساس التقويم الواجب اتباعه هو أساس القيمة البيعية. أما فيما عدا هذه الحالة فإن تقويم المخزون السلعي ينبغي أن يكون على أساس التكلفة الاستبدالية.

وبناء على ما سبق يمكن الخروج بقاعدة عامة للتقويم وهي أن التكلفة الاستبدالية هي الأساس العام لتقويم الأصول غير النقدية إلا في الحالات الاستثنائية التي يفقد فيها الأصل قيمته الاقتصادية وهنا يكون أساس التقويم هو القيمة البيعية:

Thus, value to the firm would equal replacement cost, unless there was a clear and unmistakable indication that the asset had lost its economic value and was not merely non-vendible but non-economic[1].

ويعتمد أساس التكلفة الاستبدالية على مبررات كثيرة أخرى. هذه المبررات يمكن إجمالها فيما يلي:

أولاً: استخدام التكلفة الاستبدالية يمكننا من توضيح مكونات الدخل الدوري Income dichotomy عن طريق التمييز بين دخل النشاط الجاري وبين مكاسب الحيازة. كذلك يمكننا هذا الأساس من التمييز بين مكاسب الحيازة المحققة وتلك التي لم تتحقق بعد (القابلة للتحقق Realizable). لاشك أن مثل هذه التحليلات سوف تزيد من القدرة التنبؤية لقائمة الدخل.

ثانياً: أن قياس تكاليف الإيرادات على أساس التكلفة الاستبدالية سوف يؤدي إلى المحافظة على رأس المال المستثمر في شكل طاقة إنتاجية وبالتالي فإن دخل النشاط الجاري (C.O.P.) سوف يمثل الدخل القابل للتوزيع Distributable or sustainable Income والذي يحقق الاستمرار للوحدة المحاسبية[٢].

---

1) Edward Stamp, «Income and value Determination and changing Price - levels», op. cit., p. 286
2) Lawrance Revsine and Jerry J. Weygandt, «Accounting For Inflation: The Controversy», Journal of Accountancy, October 1974, p. 76

ثالثاً : هناك تقارب بين الأساس النظري لنموذج التكلفة الاستبدالية والنموذج الاقتصادي للدخل، إذ أن دخل النشاط الجاري يماثل إلى حد كبير الجزء المتوقع من الدخل الاقتصادي، كما أن مكاسب الحيازة تماثل إلى حد كبير الجزء الغير متوقع أو الأرباح الرأسمالية (قدرية) Windfall. ولذلك يرى البعض أن الدخل المحاسبي طبقاً لنموذج التكلفة الاستبدالية يعتبر مقياساً بديلاً لا بأس به للدخل الاقتصادي[١].

إلا أن جميع هذه المبررات التي يعتمد عليها أساس التكلفة الاستبدالية قد تعرضت أيضاً لانتقادات كثيرة. فقد انتقد تشامبرز Chambers مفهوم القيمة للمنشأة Value to the firm باعتباره التبرير الأساسي لاستخدام التكلفة الاستبدالية على أساس أنه مفهوم يرتبط بافتراض حالة فقدان Deprival الوحدة المحاسبية للأصل، الأمر الذي يجعل التحليل المبنى عليه غير ملائم إلا فيما يتعلق بدراسة سياسة التأمين على أصول المنشأة. أي أن هذا التحليل لا يمكن الاعتماد عليه لأغراض القوائم المالية[٢].

كذلك وجهت انتقادات لمدى جدوى التميز بين مكاسب الحيازة ودخل النشاط الجاري على أساس أن هذا التميز غير ممكن عملاً وأن واقع النشاط الاقتصادي أعقد بكثير من هذه الصورة المبسطة التي يفترضها نموذج التكلفة الاستبدالية[٣]. وبالنسبة لمفهوم الربح القابل للتوزيع فليس صحيحاً أن توزيعات الأرباح تستلزم أن تكون الزيادة في أصول المنشأة في شكل قابل للتوزيع. واقع الأمر أن سياسة توزيع الأرباح تتحكم فيها متغيرات كثيرة ولا تعتمد فقط على مدى السيولة التي تتمتع بها المنشأة. ومن ناحية أخرى نجد أنه ليس صحيحاً أن استمرار المنشأة مرتبط بالمحافظة على رأس المال عند مستواه السابق، إذ أن استمرار المنشأة لا يتطلب فقط حجم معين من الاستثمارات بل يتطلب أيضاً توافر النوع المناسب من هذه الاستثمارات. بل هناك حالات قد يكون من المرغوب فيه تقليص حجم الاستثمارات

---

(1) Lawrence Revsine, «On the Correspondance Between Replacement Cost Income and Economic Income», The Accounting Review, July 1970, pp. 513 - 523.

(2) R.J. Chambers, «Value to the owner», Abacus, June 1971.

(3) Prem Prakash and Shyam Sunder, «The Case Against Separation of Current Operating Profit and Holding Gains, The Accounting Review, January, 1979, p. 19.

للوصول إلى المستوى الأمثل أو لأن ذلك سوف يصاحبه زيادة في معدل الربحية (معدل العائد على الاستثمار). وأخيراً بالنسبة لكون الدخل على أساس التكلفة الاستبدالية مقياساً بديلاً للدخل الاقتصادي فإن صحة هذه الحجة تعتمد على تحقق المنافسة الكاملة كما أن ذلك يفترض أن الدخل الاقتصادي يمثل فعلاً الهدف أو النمط الذي يجب على النموذج المحاسبي أن يسعى لقياسه والافصاح عن مكوناته.

الفصل السابع

المحاسبة عن التغيرات في الأسعار

تعتبر ظاهرة التغير في الأسعار أهم المشاكل التي كانت ولازالت تشغل اهتمام البحث المحاسبي . ومن المعروف أنه ليس هناك حتى الآن مبدأ علمي متفق عليه ولا حتى موقف مهني موحد لمواجهة هذه الظاهرة. ويرجع ذلك إلى أن ظاهرة تغير الأسعار ظاهرة مركبة وذات جوانب وتأثيرات متعددة. فمن حيث المصدر أو السبب فإنه يمكن ارجاع التغير في سعر اي أصل من الأصول إلى سبب أو أكثر من الأسباب الآتية:

١ ـ التغير في السعر نتيجة التغير في سوق التعامل Change in market ويقصد به الأثر الناتج عن الانتقال من سوق الشراء إلى سوق البيع.

٢ ـ التغير في السعر نتيجة ما يتم إضافته من قيمة بمعرفة المنتج Producer's margin ويقصد به مقابل النشاط الذي يقوم به المنتج والذي يتمثل في منافع مضافة نتيجة تغيير الوقت أو الشكل أو المكان.

٣ ـ التغير في السعر نتيجة تغير الظروف البيئية المحيطة (اقتصادية وغير اقتصادية). ويقصد به تغير سعر الأصل في نفس السوق أي سوق عوامل الإنتاج أو سوق المنتجات والذي قد يأتي نتيجة اتجاهات تضخمية أو انكماشية عامة أو نتيجة تغيرات العرض والطلب في سوق السلعة أو الخدمة.

ويلاحظ هنا أن النموذج المحاسبي المعاصر لا يعترف بأي من هذه التغيرات في حينها وإنما يرجع الاعتراف المحاسبي إلى أن يتم تبادل الأصل مع طرف خارجي أو لحين توفر قياسات موضوعية يمكن التحقق منها والتثبت من صحتها. فقط حينئذ يعترف النموذج المحاسبي بهذه التغيرات الثلاثة دفعة واحدة وبصورة مجملة.

ومن ناحية أخرى نجد أن دراسة ظاهرة التغير في الأسعار يمكن أن تكون على ثلاثة مستويات[1]:

١ ـ التغيرات في المستوى العام للأسعار — General Price Level Changes

٢ ـ التغيرات في المستوى الخاص للأسعار — Specific Price Level Changes

٣ ـ التغيرات في المستوى النسبي للأسعار — Relative Price Level Changes

ويقصد بالتغير في المستوى العام الزيادة أو النقص في أسعار كل أو غالبية السلع والخدمات التي يتم تبادلها في المجتمع ككل. وهنا نجد أن التغير في المستوى العام للأسعار يعني التغير في القوة الشرائية لوحدة النقد المستخدمة في التعامل. فالزيادة في المستوى العام للأسعار تعني حالة من التضخم في الاقتصاد القومي من شأنها انخفاض القوة الشرائية لوحدة النقد - أي انخفاض قيمة وحدة النقود. أما انخفاض المستوى العام للأسعار فيعني حالة من الانكماش (الكساد) في الاقتصاد القومي من شأنها زيادة القوة الشرائية لوحدة النقد - أي زيادة قيمة وحدة النقود. ويتم قياس التغير في المستوى العام للأسعار باستخدام الأرقام القياسية العامة. فمن المعروف أن الرقم القياسي العام للأسعار يعكس التغير في أسعار السلع والخدمات التي يتم تبادلها في الأسواق على مستوى الاقتصاد القومي وذلك بين تاريخين مختلفين. وهناك عدة أرقام قياسية عامة General Price Index يمكن الاعتماد عليها لتحديد التغير في المستوى العام للأسعار مثل الرقم القياسي لأسعار الجملة أو الرقم القياسي لنفقة المعيشة.

أما بالنسبة للتغير في المستوى الخاص للأسعار فيقصد به التغير الذي يلحق سعر سلعة أو خدمة معينة ومحددة من السلع والخدمات بصفة خاصة وفي سوق معينة بذاتها. ويلاحظ أن التغير في مستوى الأسعار الخاص قد يكون متفقاً مع التغير في المستوى العام وبدرجات متفاوتة كما قد يكون في اتجاه معاكس تماماً لهذا الاتجاه العام. ولذلك يجب التنبيه إلى أن دراسة التغير في مستوى الأسعار الخاصة هي في حقيقة الأمر دراسة للتغير في قيمة السلع والخدمات وليست دراسة للتغير في القوة الشرائية للنقود. ويتم قياس التغير في المستوى

---

[1] Eldon S. Hendriksen, Accounting Theory, Richard D. Irwin, Inc., Fourth edition, 1982, pp. 207 - 211.

الخاص للأسعار باستخدام الأرقام القياسية الخاصة Specific Price Index وهناك عدد من الأرقام القياسية الخاصة توفرها الجهات الحكومية وغيرها على مستوى الصناعات أو مجموعات متجانسة مع السلع والخدمات مثل: العقارات، السلع الاستهلاكية المعمرة، المنتجات الثقيلة، السيارات، الحديد والصلب.. وهكذا. مثل هذه الأرقام القياسية الخاصة يمكن الاعتماد عليها كأساس موضوعي لقياس التغير في القيمة.

ويأتي التغير في المستوى الخاص للأسعار نتيجة نوعين من التغيرات:

١ ــ التغير في المستوى العام للأسعار، وهو كما أوضحنا يمثل تغير صوري أو وهمي Fictitious ناتج عن التغير في القوة الشرائية للنقود ـ التغير في قيمة وحدة القياس.
٢ ــ التغير في المستوى النسبي للأسعار أي التغير في سعر الأصل بالنسبة لأسعار الأصول الأخرى. وهو بهذا يمثل تغيرات حقيقية Real في القيمة.

وهكذا فإن التغير النسبي في الأسعار يوضح لنا إلى أي حد كانت التغيرات في الأسعار الخاصة متمشية مع التغير في المستوى العام. وعليه فإن التغير في المستوى النسبي للأسعار عبارة عن التغير في المستوى الخاص بعد استبعاد أثر التغير في المستوى العام. والمثال التالي يوضح لنا هذه العلاقة بين مستويات الأسعار الثلاثة:

لنفرض أنه بالنسبة لسلعة كان:

السعر في الفترة (١) ـ,٢ دينار

السعر في الفترة (٢) ـ,٣ دينار

وعليه يكون التغير في السعر الخاص بهذه السلعة ـ,١ دينار وأن نسبة هذا التغير تبلغ:

$\frac{١,ـ}{٢,ـ}$ = ٥٠٪ هذا التغير هو تغير في المستوى الخاص لأسعار هذه السلعة.

وإذا فرضنا أنه بالنسبة لكافة السلع كانت:

الأسعار في الفترة (١) ـ,٢٠٠ دينار

الأسعار في الفترة (٢) ـ,٢٥٠ دينار

وعليه يكون التغير في الأسعار العامة ـ,٥٠ وأن نسبة هذا التغير تبلغ

$\frac{50,-}{200,-}$ = ٢٥٪ هذا التغير هو تغير في المستوى العام للأسعار.

وباستخدام المعلومات السابقة يمكن تحليل التغير في المستوى الخاص لأسعار هذه السلعة إلى عنصرين:

١ ـ عنصر خاص بأثر التضخم ـ الارتفاع في مستوى الأسعار العام ـ وهو الأثر الذي تتعرض له كافة السلع والخدمات والذي يبلغ ٢,ـ × ٢٥٪ = ٥٠٠ فلس.

٢ ـ عنصر خاص بأثر السوق الذي تنتمي له السلعة موضوع الدراسة. هذا الأثر يمثل التغير في الموقف النسبي للسلعة ـ التغير في المستوى النسبي للأسعار ـ ويتم حسابه باستبعاد أثر التضخم من التغير في مستوى الأسعار الخاصة: ١,ـ - ٥٠٠, = ٥٠٠ فلس. أي أن:
التغير في الأسعار الخاصة = التغير في الأسعار النسبية + التغير في المستوى العام للأسعار.

ويلاحظ هنا أيضاً أن نموذج التكلفة التاريخية لا يأخذ في الاعتبار أي من هذه التغيرات في حينها، وإنما يؤجل الاعتراف بها إلى أن يتم احتسابها دفعة واحدة وبصورة إجمالية عندما يتوفر دليل اثبات موضوعي قابل للتحقق. وبناء على ذلك يمكن القول أن التطوير المحاسبي في هذا المجال يتحدد في أحد الاتجاهات التالية:

أولاً : الاعتراف بالتغيرات في المستوى العام للأسعار وبالتالي اسقاط فرض ثبات القوة الشرائية النقود. وهنا يتم تعديل القوائم المالية التاريخية باستخدام وحدة نقد موحدة القيمة Constant Monetary Unit. هذا الاتجاه لا يعتبر خروجاً عن نموذج التكلفة التاريخية المعدلة Adjusted historical cost أو نموذج القوة الشرائية Current Purchasing Power (CPP).

ثانياً : الاعتراف بالتغيرات في المستوى الخاص للأسعار وبالتالي الخروج عن مبدأ التحقق المحاسبي في صورته التقليدية. ويكون تطبيق هذا الاتجاه عن طريق استخدام أحد نماذج القيمة الجارية Current Value كأساس لإعداد قوائم مالية مكملة لتلك التي يتم إعدادها وفقاً لنموذج التكلفة التاريخية. وكما سبق أن أوضحنا يترتب على الأخذ

بالقيم الجارية الفصل بين دخل النشاط الجاري وبين مكاسب (خسائر) الحيازة للأصول غير النقدية وأن تطبيق ذلك يكون عن طريق أي من النموذجين الآتيين :-

(أ) نموذج القيمة البيعية حيث تستخدم أسعار البيع الجارية Exit - Price Accounting .

(ب) نموذج التكلفة الاستبدالية حيث تستخدم أسعار الشراء الجارية Entry - Price Accounting .

ثالثاً : الاعتراف بالتغيرات في المستوى النسبي للأسعار وهو ما يتطلب تطبيق كل من الاتجاهين السابقين في نفس الوقت، ويتم ذلك عن طريق تعديل أرقام القيم الجارية بأثر التغير في القوة الشرائية للنقود. ويعرف هذا الاتجاه بالمحاسبة عن القيم الجارية بوحدات قياس ذات قوة شرائية موحدة Current Values restated for general price- level changes .

طبقاً لهذا الاتجاه يتم الافصاح في القوائم المالية عن كل من :

(أ) مكاسب وخسائر القوة الشرائية Purchasing Power gains and Losses بالنسبة للعناصر النقدية .

(ب) مكاسب (خسائر) الحيازة بالنسبة للأصول غير النقدية مبوبة إلى :

١ ـ مكاسب (خسائر) حيازة حقيقية Real holding gains (Losses) .

٢ ـ مكاسب (خسائر) حيازة صورة أو وهمية (نقدية) Fictitious or money holding gains .

وهكذا نجد أن الاتجاهات الثلاثة السابقة تختلف فيما بينها حول مدى معالجة أخطاء النموذج المحاسبي التقليدي. فقد سبق أن ذكرنا أن هذا النموذج التقليدي يترتب عليه نوعين من الأخطاء المحاسبية :

١ ـ أخطاء في القياس Measurement errors وتنتج عن تجاهل التغير في القوة الشرائية للنقود ـ فرض ثبات القوة الشرائية للنقود.

٢ ـ أخطاء في التوقيت Timing errors وتنتج عن تأجيل الاعتراف بالتغيرات في القيمة حتى يتوافر الدليل الموضوعي على ذلك ـ مبدأ التحقق في صورته التقليدية.

ويمثل الاتجاه الأول والثاني خطوات على الطريق الصحيح نحو تطوير النموذج

المحاسبي. فالاتجاه الأول يجنبنا أخطاء القياس دون أخطاء التوقيت، في حين أن الاتجاه الثاني يجنبنا أخطاء التوقيت دون أخطاء القياس. أما الاتجاه الثالث يجنبنا كل من أخطاء القياس والتوقيت وهو بهذا يعتبر أكثر شمولاً من حيث مدى تغطيته لظاهرة التغير في الأسعار. وسوف نتناول فيما يلي النماذج المحاسبية التي أسفرت عنها الدراسات والبحوث في هذه الاتجاهات المختلفة.

المبحث الأول
التغيرات في المستوى العام للأسعار

واجه العالم في النصف الأخير من القرن الحالي اتجاهات تضخمية حادة كان لها أثر بالغ فيما يتعلق بأهمية إعادة تقييم نموذج التكلفة التاريخية. وبصفة خاصة، أصبح واضحاً عدم كفاية الحلول الجزئية لمشكلة التضخم والتي كانت تدور حول استخدام طريقة الوارد أخيراً يصرف أولاً (LIFO) في تقويم المخزون السلعي وطرق الاستهلاك المعجل Accelerated depreciation في تقويم الأصول الثابتة.

ولعل أول محاولة علمية متكاملة لمواجهة ظاهرة التضخم كانت تلك الدراسة التي قام بها الأستاذ هنري سويني Henry W. Sweeney في عام ١٩٢٧ بالولايات المتحدة الأمريكية[1]. إلا أنه مع انخفاض حدة التضخم في منتصف الخمسينات سرعان ما فتر اهتمام المحاسبين بالمشكلة وبصفة خاصة في مجال التطبيق العملي[2]. ومع بداية حركة التأصيل العلمي للمحاسبة في الستينات لم يعد من المقبول في الأوساط المهنية والأكاديمية تجاهل ظاهرة التغير في المستوى العام للأسعار صعوداً أو هبوطاً، ونتيجة لذلك جاءت الدراسة البحثية الأولى الصادرة عن مجمع المحاسبين الأمريكيين متضمنة أحد الفروض الأساسية على النحو التالي:-

يجب إعداد التقارير المحاسبية باستخدام وحدة قياس ثابتة:

(1) Henry W. Sweeney, «Effects of Inflation on German Accountancy» Journal of Accounting, Mar., 1927, pp. 180 - 191 And, For the same auther, Stabilized Accounting, New York, Harper & Bros, 1936 (issued New York, Holt Rinehart & Winston 1964

(2) Paul Rosenfield, «A History of Inflation Accounting Journal of Accountanry, September, 1981, pp. 95 - 126

«Accounting reports should be based on a stable measuring unit»[1].

نموذج التكلفة التاريخية المعدلة: كما سبق أن أوضحنا، يترتب على عدم مراعاة ظاهرة التغير في القوة الشرائية لوحدة النقد أخطاء في القياس المحاسبي هذه الأخطاء من شأنها:

١ ــ جعل الأرقام المحاسبية غير قابلة للتجميع Non - additive

٢ ــ جعل الأرقام المحاسبية غير قابلة للمقارنة Non - comparable

وقد أوصى البيان رقم (٣) الصادر عن مجلس مبادىء المحاسبة الأمريكي (APB) بإعداد قوائم مالية ملحقة Supplementary للقوائم التقليدية لاظهار أثر التغيرات في مستوى الأسعار العام[٢].

ويكون ذلك عن طريق مراعاة الآتي:

١ ــ أن يكون التعديل شاملاً لكافة عناصر القوائم المالية الأساسية Primary Financil Statements.

٢ ــ أن يستخدم الرقم القياسي العام لأسعار السلع والخدمات الاستهلاكية والإنتاجية على المستوى القومي G.N.P.

٣ ــ أن يتم ترجمة القوائم المالية الحالية والسابقة على أساس القوة الشرائية لوحدة النقد في تاريخ إعداد آخر ميزانية عمومية وليس في تاريخ سنة الأساس Unit of account in terms of the current year.

وقد قدم الأستاذ تشامبرز Chambers نموذجاً لتعديل القوائم المالية بهدف معالجة أثر تغير القوة الشرائية لوحدة النقد على كل من العناصر النقدية وغير النقدية[٣].

ويعتمد النموذج المقترح على فكرة التمييز بين العناصر النقدية وغير النقدية. ويقصد بالعناصر النقدية تلك الحقوق الواجبة التحصيل أو السداد في صورة عدد (مقدار) ثابت من

---

(1) Maurice Moonitz, **The Basic Postulates of Accounting**, Accounting Research Study No. 1, New York AICPA, 1961, pp. 44 - 45.

(2) APB Statement No. 3, Financial Statements for General Price - Level Changes, New York: AICPA, 1969.

(3) R J. Chambers, Towards a General Theory of Accounting, Adelaide: University of Adelaide, 1961, and Accounting, Evaluation and Economic Behavior, Englewood Cliffs, N.J.: Prentice - Hall, 1965, pp. 223 - 227

وحدات النقد الجاري التعامل بها (الجنيه أو الدينار مثلاً). فهي ثابتة من حيث كمية النقد المستحقة ولكن نظراً للتغير في المستوى العام للأسعار فهي من ناحية أخرى غير ثابتة من حيث قوتها الشرائية. ومن أمثلة العناصر النقدية: النقدية، والمدينين، وأوراق القبض، والدائنين، وأوراق الدفع. وعلى عكس ذلك نجد أن العناصر غير النقدية لا تمثل حقوقاً (أصول وخصوم) في عدد ثابت من وحدات النقد وإنما تختلف باختلاف مستوى أسعارها.

ومن أمثلة العناصر غير النقدية: المخزون السلعي، الأصول الثابتة، الاستثمارات، كافة مكونات حقوق الملكية. وهنا يلاحظ أن عناصر قائمة الدخل وقائمة الأرباح المحتجزة تعتبر جميعها عناصر غير نقدية وذلك نظراً لأنها عرضة للتغير في أسعارها من وقت لآخر. ولذلك نجد أن التفرقة بين العناصر النقدية وغير النقدية تقتصر على مفردات المركز المالي.

والعناصر النقدية لا تحتاج إلى تعديل بالتغيرات في المستوى العام للأسعار وذلك لأنها عناصر ذات سعر ثابت كما أنها تعكس دائماً المستوى العام السائد في تاريخ الميزانية. على عكس ذلك نجد أن العناصر غير النقدية تحتاج إلى تعديل حتى يتم التعبير عنها جميعاً بوحدات نقدية تعبر عن القوة الشرائية السائدة في تاريخ إعداد القوائم المالية.

وعلى الرغم من أن العناصر النقدية لا تحتاج إلى تعديل إلا أنه يترتب على الاحتفاظ بهذه العناصر خلال فترات التغير في المستوى العام للأسعار ما يعرف بمكاسب أو خسائر القوة الشرائية للنقود Purchasing power gains or losses. فاحتفاظ المنشأة ببعض الأصول النقدية يعرضها في أوقات التضخم لخسائر في القوة الشرائية بنسبة الزيادة التي حدثت في المستوى العام للأسعار. والعكس أيضاً صحيح في أوقات الكساد (الانكماش). فهذه العناصر كما سبق أن ذكرنا لا تحتاج إلى تعديل لأنها تعبر عن عدد ثابت من الوحدات النقدية إلا أنه يلزم احتساب الفرق بين هذا العدد وبين ما يمثله من قوة شرائية في تاريخ الميزانية ومعالجة هذا الفرق كمكاسب أو خسائر ناتجة عن التغير في قيمة وحدة النقد.

وبالنسبة للخصوم النقدية فإن اقتراض المنشأة خلال فترات التضخم يحقق مكاسب في القوة الشرائية وذلك لأن المنشأة سوف تسدد هذه الخصوم باستخدام وحدات نقد منخفضة القيمة. والعكس أيضاً صحيح في أوقات الانكماش. ولذلك إذا كان من المتوقع ارتفاع المستوى العام للأسعار فمن المفضل بصفة عامة امتلاك أصول غير نقدية والتعهد

بالتزامات ثابتة (خصوم نقدية)، أكثر من حيازة النقدية السائلة أو أي حقوق أخرى ثابتة.

ويمكن تلخيص نتائج الاحتفاظ بالعناصر النقدية في أوقات التغير في المستوى العام للأسعار كما يلي:

المركز النقدي للمنشأة	الوضع الاقتصادي العام: تضخم	الوضع الاقتصادي العام: انكماش
الأصول النقدية > الخصوم النقدية	خسائر	مكاسب
الأصول النقدية < الخصوم النقدية	مكاسب	خسائر

فإذا رمزنا لصافي الأصول النقدية في بداية الفترة بالرمز $ن_{٠}$، وفي نهاية الفترة بالرمز $ن_{١}$، ولإجمالي الأصول غير النقدية في بداية الفترة بالرمز $ل_{٠}$ وفي نهاية الفترة بالرمز $ل_{١}$، ولحقوق الملكية في أول الفترة بالرمز $ك_{٠}$ وفي نهاية الفترة بالرمز $ك_{١}$. وإذا فرضنا أن الخصوم غير النقدية قيمتها صفر، فإن معادلة الميزانية في أول الفترة يمكن صياغتها كما يلي:

$$ن_{٠} + ل_{٠} = ك_{٠} \quad \ldots\ldots\ldots\ldots \quad (١)$$

وإذا فرضنا أن معدل التغير في المستوى العام للأسعار ع، أي أن

$$ع = \frac{ق_{١}}{ق_{٠}} - ١$$

حيث $ق_{٠}$ ترمز للرقم القياسي العام للأسعار في أول الفترة، $ق_{١}$ ترمز للرقم القياسي العام للأسعار في نهاية الفترة.

وعليه فإنه يمكن تعديل معادلة المركز المالية بالتغير في المستوى العام للأسعار وذلك على النحو التالي:

$$ن_{٠} (١ + ع) + ل_{٠} (١ + ع) = ك_{٠} (١ + ع) \quad \ldots\ldots\ldots\ldots \quad (٢)$$

وبفك الأقواس نحصل على:

$$ن_{٠} + ن_{٠}ع + ل_{٠} + ل_{٠}ع = ك_{٠} + ك_{٠}ع \quad \ldots\ldots\ldots\ldots \quad (٣)$$

ولما كان التغير في المستوى العام للأسعار يؤثر على قيمة صافي الأصول النقدية إلا أنه لا يؤثر على قيمة صافي الأصول النقدية إلا أنه لا يؤثر على القدر (كميتها) الذي يجب أن يظهر به

في قائمة المركز المالي، فإنه يمكن احلال ن١ محل ن.ع من طرفي المعادلة. وعليه فإننا نحصل على ما يلي:-

$$\text{ن}_{١} + (\text{ل}_{.} + \text{ل}_{.}\text{ع}) = (\text{ك}_{.} + \text{ك}_{.}\text{ع}) - \text{ن}_{.}\text{ع} \qquad (٤)$$

لاحظ أن المقدار (ل. + ل.ع) يمثل التكلفة التاريخية للأصول غير النقدية معدلة بالتغير في المستوى العام للأسعار - أي معدلة بالتغير في قيمة وحدة القياس. ولذلك فإن تعديل عناصر المركز المالي هنا لا يمثل خروجاً على مبدأ التكلفة التاريخية المعدلة. التعديل يتعلق باستخدام وحدة قياس (وحدة نقد) ثابتة القيمة.

لاحظ أيضاً أن المقدار (ك. + ك.ع) يمثل حقوق الملكية بعد تعديلها باستخدام وحدات النقد بقيمتها في آخر الفترة المحاسبية، أي بعد أخذ التغير في المستوى العام للأسعار في الحسبان. وعليه فإن المحافظة على رأس المال (حقوق الملكية) في صورة قدر ثابت من القوة الشرائية يتحقق في الحالة التالية:

$$\text{ك}_{١} = \text{ك}_{.} + \text{ك}_{.}\text{ع}$$

إلا أنه نظراً لارتفاع المستوى العام للأسعار - بفرض حالة التضخم - فإن ك١ سوف تقل عن (ك. + ل.ع) بمقدار ن.ع. أي أن ن.ع تمثل الخسارة في القوة الشرائية الناتجة عن الاحتفاظ بأصول نقدية صافية مقدارها ن.. كذلك نلاحظ أن ن.ع سوف تمثل مكاسب في القوة الشرائية إذا كانت ن. > صفر أو إذا كانت ع > صفر.

والدراسة التحليلية لأثر التغير في المستوى العام للأسعار على عناصر القوائم المالية يتطلب منا التميز بين العناصر النقدية طويلة الأجل وتلك القصيرة الأجل وذلك لاختلاف في الرأي فيما يتعلق بمعالجة مكاسب (خسائر) القوة الشرائية على القروض طويلة الأجل. فإذا رمزنا لصافي الأصول النقدية الجارية (قصيرة الأجل) بالرمز ص ولصافي الخصوم النقدية (القروض) طويلة الأجل بالرمز خ فإننا نحصل على:

$$\text{ص} - \text{خ} = \text{ن}$$

وبالتالي فإن عناصر المركز المالي في بداية الفترة تكون كما يلي:

$$\text{ص}_{.} - \text{خ}_{.} + \text{ل}_{.} = \text{ك}_{.} \qquad (٥)$$

وفي نهاية الفترة بعد التعديل بأثر التغير في المستوى العام للأسعار (+ع) تكون عناصر المركز المالي كما يلي:

$$ص_0(1+ع) + ل_0(1+ع) \mp خ_0(1+ع) = ك_0(1+ع) \quad \ldots\ldots\ldots\ldots (٦)$$

أو:

$$ص_0 + ص_0ع + ل_0 + ل_0ع + خ_0 - خ_0ع = ك_0 + ك_0ع \quad \ldots\ldots\ldots\ldots (٧)$$

ولما كانت $ص_0$، $خ$ تظل ثابتة في أول وآخر الفترة نظراً لعدم تغير مقدارها بتغير المستوى العام للأسعار، أي أن $ص_0 = ص_1$ و$خ = خ_1$ فإنه يجب طرح $ص_0ع$ وإضافة $خ_0ع$ لجانبي المعادلة. وإذا استبدلنا $ص_1$ بدلاً من $ص_0$ و$خ_1$ بدلاً من $خ_0$ فإن عناصر المركز المالي بعد تعديلها بالتغير في المستوى العام للأسعار تصبح كما يلي:

$$ص_1 + (ل_0 + ل_0ع) - خ_1 = (ك_0 + ك_0ع) + خ_0ع - ص_0ع \quad \ldots\ldots\ldots\ldots (٨)$$

وبناء على ما سبق، إذا افترضنا أن الدخل هو صافي التغير في القوة الشرائية لحقوق الملكية - أي بعد المحافظة على رأس المال في صورة قوية شرائية ثابتة ($ك_0 + ك_0ع$) - فإن $خ_0ع$ تمثل المكاسب خلال الفترة الناتجة عن القروض طويلة الأجل، وأن $ص_0ع$ تمثل الخسائر الناتجة عن حيازة الأصول النقدية خلال فترة ارتفاع الأسعار. وعليه فإنه لا يمكن الاعتراض على معالجة $خ_0ع$ و $ص_0ع$ كمكاسب وخسائر للفترة المحاسبية إلا إذا استخدامنا مفهوماً مغايراً للدخل المحاسبي وللمحافظة على رأس المال. إلا أنه هناك رأي يعترض على معالجة $خ_0ع$ كعنصر من عناصر الدخل المحاسبي من خلال منطق آخر. طبقاً لهذا الرأي لا تعتبر المكاسب على الاقتراض طويل الأجل من عناصر الدخل وذلك لأن رأس المال المستثمر في المنشأة يمثل كل مصادر التمويل المختلفة وليس فقط من أصحاب رأس المال. وبناء عليه يلزم من وجهة نظر المنشأة Entity View Point يلزم المحافظة على رأس المال المستثمر في مجموعة وليس فقط حقوق الملكية المتبقية Residual equity Capital. ولكي تتم المحافظة على رأس مال المنشأة يجب تحقق ما يلي:-

$$ك_1 + خ_1 = (ك_0 + ك_0ع) + (خ_0 + خ_0ع)$$

فأي خسائر في القوة الشرائية يتحملها حملة السندات (خ) نتيجة الارتفاع في المستوى العام للأسعار سوف يقابلها مكاسب بنفس المقدار بالنسبة لحملة الأسهم (ك)، وبالتالي

ينعدم الأثر النهائي للمنشأة في مجموعها. وعليه، بناء على هذا الرأي، يجب عدم احتساب المكاسب الناتجة عن الخصوم النقدية طويلة الأجل ضمن عناصر الدخل المحاسبي(١).

تعديل القوائم المالية الأساسية: من عرضنا السابق لنموذج التكلفة التاريخية. أو كما يعرف أيضاً بنموذج القوة الشرائية، يمكننا الآن تعديل القوائم المالية الأساسية بالتغيرات في المستوى العام للأسعار وذلك باتباع الخطوات التالية:

أولاً: اعداد القوائم المالية الأساسية - قائمة الدخل وقائمة المركز المالي - كالمعتاد طبقا لمبادىء نموذج التكلفة التاريخية.

ثانياً: حدد الرقم القياسي المناسب لمستوى الأسعار العام. وهنا نواجه بأحد اختيارين أساسيين:

١ ـ رقم قياسي عام للأسعار على مستوى الاقتصاد القومي يمثل كافة السلع والخدمات التي يتم التعامل بها بصفة عامة.

٢ ـ رقم قياسي عام للأسعار على مستوى المنشأة يمثل كافة السلع والخدمات التي تتعامل فيها المنشأة بصفة خاصة.

ثالثاً: بوب عناصر قائمة المركز المالي إلى عناصر نقدية وأخرى غير نقدية.

رابعاً: عدل أرقام العناصر غير النقدية باستخدام الرقم القياسي الذي سبق تحديده في ثانيا أعلاه وذلك لاظهار أثر التغير في المستوى العام للأسعار.

خامساً: بالنسبة للعناصر النقدية فلا يتم تعديل أرقامها في القوائم المالية وإنما تحتسب المكاسب والخسائر الناتجة عن الاحتفاظ بهذه العناصر خلال الفترة المحاسبية.

وفيما يلي نتناول شيء من التفصيل المشاكل التي يثيرها هذا التطبيق العملي. فبالنسبة لتعديل أرقام العناصر غير النقدية فالغرض من ذلك كما سبق ان ذكرنا هو التعبير عنها بوحدات نقدية موحدة، ويتم ذلك التعديل باستخدام القاعدة التالية:

---

(1) R.S. Gynther, Accounting for Price - Level Changes, Theory and Procedures, Oxford Pergamon Press, 1966, p. 140.

$$\text{رقم التكلفة التاريخية للعنصر} \times \frac{\text{الرقم القياسي الجاري}}{\text{الرقم القياسي في تاريخ نشأة العنصر}}$$

ويلاحظ هنا أن تعديل العناصر غير النقدية لا يترتب عليه أي مكاسب أو خسائر إذ أن العملية لا تعدوا عن كونها مجرد ترجمة أو إعادة صياغة القوائم المالية باستخدام وحدة قياس موحدة لكافة العناصر وبغض النظر عن تاريخ نشأة كل عنصر من هذه العناصر. فالتعديل هنا كما سبق ان ذكرنا هو مجرد اعادة التعبير عن العناصر غير النقدية باستخدام وحدات نقد تعبر عن القوة الشرائية السائدة في تاريخ اعداد القوائم المالية.

أما بالنسبة للعناصر النقدية فهي لا تحتاج - كما اسلفنا - إلى تعديل وذلك نظرا لأنها تمثل فعلا القوة الشرائية السائدة في تاريخ اعداد القوائم المالية. إلا أنه يلزم تحديد - حساب - المكاسب أو الخسائر التي نتجت عن الاحتفاظ بهذه العناصر في ظل تغير المستوى العام للأسعار. ولحساب مكاسب أو خسائر القوة الشرائية للنقود تتبع الخطوات التالية :-

١ - احسب صافي الأصول النقدية في بداية الفترة - صافي المركز النقدي. فمثلا لو أن الأصول النقدية بلغت في أول الفترة ٣٠٠٠٠ دينار والخصوم النقدية ٢٠٠٠٠ دينار فيكون رقم صافي الأصول النقدية ١٠٠٠٠ دينار.

٢ - عدل رقم صافي الأصول النقدية في بداية الفترة - التعديل هنا في مسودة خارج اطار القوائم المالية - ليعبر عن القوة الشرائية كما هي سائدة في نهاية الفترة - فإذا كان الرقم القياسي العام للأسعار في أول الفترة ١٢٠ وفي نهايتها ١٨٠ فإن صافي الأصول النقدية في أول الفترة يصبح لأغراض تحديد مكاسب (خسائر) القوة الشرائية كما يلي:

$$١٠٠٠٠ \times \frac{١٨٠}{١٢٠} = ١٥٠٠٠ \text{ دينار}$$

٣ - عدل قيمة المتحصلات النقدية التي تمت خلال الفترة بنفس الأسلوب السابق ثم أضف الناتج إلى القيمة المعدلة لصافي الأصول النقدية أول الفترة (القيمة المعدلة في الخطوة (٢)). ومن الواجب تحديد التاريخ الأصلي لكل مفردة في كل حساب بقدر الإمكان وإذا

لم تتوافر معلومات عن تاريخ نشأة بعض المفردات فيمكن افتراض توزيعها بالتساوي خلال الفترة. . أي أنه يمكن الاعتماد على أسلوب المتوسطات وافتراض ان المفردة قد نشأت بالكامل في منتصف الفترة المحاسبية. فلو أن المتحصلات بلغت خلال الفترة ٢٠٠٠٠ وإن متوسط الرقم القياسي عن الفترة بلغ ١٥٠ فإن هذه المفردة تحتسب قيمتها كما يلي:

$$٢٠٠٠٠ \times \frac{١٨٠}{١٥٠} = ٢٤٠٠٠$$

وبإضافة هذا الرقم إلى ما توصلنا إليه في الخطوة (٢) نحصل على قيمة الزيادة في الأصول النقدية خلال الفترة كما يلي:

١٥٠٠٠ + ٢٤٠٠٠ = ٣٩٠٠٠ دينار

٤ ــ عدل قيمة المدفوعات النقدية التي تمت خلال الفترة بنفس الأسلوب المتبع في حالة المتحصلات، ثم أطرح القيمة المعدلة من الاجمالي الذي توصلنا إليه في الخطوة (٣). فإذا فرضنا أن التسديدات النقدية بلغت ١٥٠٠٠ فإننا سوف نفترض أيضا أنها تمت بالتساوي خلال الفترة وبالتالي يتم حساب قيمتها كما يلي:

$$١٥٠٠٠ \times \frac{١٨٠}{١٥٠} = ١٨٠٠٠ \text{ دينار}$$

ويطرح هذه القيمة المعدلة من الإجمالي الذي توصلنا إليه في الخطوة (٣) القيمة المعدلة لصافي الأصول النقدية في نهاية الفترة

= ٣٩٠٠٠ - ١٨٠٠٠ = ٢١٠٠٠ دينار

٥ ــ يتم تحديد مكاسب (أو خسائر) القوة الشرائية عن طريق طرح الرقم الأصلي لصافي الأصول النقدية كما يظهر في نهاية الفترة بالميزانية من القيمة المعدلة كما تم تحديدها في الخطوة رقم (٤):

٢١٠٠٠ - ١٥٠٠٠ = ٦٠٠٠ دينار

ويلاحظ ان باتمام الخطوة رقم (٥) اتضح لنا ان التعديل قد نتج عنه ظهور خسائر ناتجة عن التغير في القوة الشرائية للنقود ومقدارها ٦٠٠٠ دينار. أي أنه إذا كانت القيمة المحتسبة لصافي الأصول النقدية في نهاية الفترة تزيد عن القيمة الفعلية كما تظهر في الميزانية فإن الفرق يمثل خسائر وبالعكس إذا كانت القيمة المحتسبة (المعدلة) لصافي الأصول النقدية أقل من القيمة الفعلية كما تظهر في ميزانية آخر الفترة فإن نتيجة التعديل سوف تمثل مكاسب صافية ناتجة عن التغير في القوة الشرائية للنقود.

والمعالجة المحاسبية لمكاسب (خسائر) القوة الشرائية محل خلاف كبير بين المحاسبين. والرأي الغالب أن تؤخذ هذه المكاسب (الخسائر) في الاعتبار كأحد مكونات الدخل المحاسبي الصافي مع مراعاة عرضها كمفردة مستقلة وبعد رقم ربح النشاط الجاري. وتأتي هذه المعالجة متفقة أيضا مع الرأي الغالب بالنسبة لمعالجة مكاسب (خسائر) حيازة الأصول غير النقدية Holding gains وأيضا مع مفهوم المحافظة على رأس المال في صورة نقدية Financial Capital Maintenace ومن ناحية أخرى هناك إجماع في الرأي على أن المكاسب (الخسائر) الخاصة بأسهم رأس المال الممتازة ليست من عناصر الدخل المحاسبي وإنما يلزم معالجتها كتسوية في قائمة المركز المالي لمفردة حقوق الملكية المتبقية Residual equity[1].

قائمة لحساب مكاسب (خسائر) القوة الشرائية

الخطوات	العناصر النقدية		
	غير معدلة	معامل التحويل	معدلة
الخطوة (١)، (٢)	١٠٠٠٠	١٢٠/١٨٠	١٥٠٠٠
الخطوة (٣)	٢٠٠٠٠	١٥٠/١٨٠	٢٤٠٠٠
جاري	٣٠٠٠٠		٣٩٠٠٠
الخطوة (٤)	١٥٠٠٠	١٥٠/١٨٠	١٨٠٠٠
صافي الأصول النقدية	١٥٠٠٠		٢١٠٠٠
الخطوة (٥)			١٥٠٠٠
مكاسب (خسائر) القوة الشرائية			(٦٠٠٠)

(1) Financial Accounting Standard Board, Exposure Draft, «Financial Reporting in Units of General Purchasing Power», Stanford, Conn FASB, December 31 1974

إلّا أنه هناك أيضاً معالجات محاسبية بديلة لهذه المكاسب أو الخسائر، ومن أهمها ما يلي: (١).

١ ـ معالجة مكاسب (خسائر) القوة الشرائية المتعلقة بالخصوم النقدية على أنها تخفيض لتكلفة الأصول في قائمة المركز المالي. طبقاً لهذا الرأي يتم تحويل هذه المكاسب (الخسائر) تدريجيا إلى قائمة الدخل بنسبة الاستهلاك الدوري للأصول أو عند تمام عملية البيع. واضح أن هذا الرأي يتفق إلى حد كبير مع المفهوم التقليدي لمبدأ تحقق الايرادات، كما انه من شأنه تحديد تكلفة الأصل على أساس الأعباء الفعلية التي سوف تتحملها المنشأة في سبيل الحصول على هذا الأصل. وهناك صيغة أخرى لهذا البديل من شأنها أن يقتصر التخفيض لتكلفة الأصول على المكاسب (الخسائر) المتعلقة بالخصوم النقدية طويلة الأجل فقط.

٢ ـ معالجة مكاسب (خسائر) القوة الشرائية الخاصة بالعناصر النقدية قصيرة الأجل (الجارية أو المتداولة) باعتبارها من محددات الدخل المحاسبي، أما المكاسب (الخسائر) الخاصة بالقروض طويلة الأجل ـ السندات مثلا ـ فيؤجل الاعتراف بها إلى أن يتم سدادها. واضح أن هذا الرأي يتفق مع المفهوم التقليدي لمبدأ التحقق المحاسبي. فالعناصر النقدية قصيرة الأجل ذات معدل دوران مرتفع الأمر الذي يبرر الاعتراف بالمكاسب (الخسائر) المتعلقة بها في الفترة التي يتم فيه تغير المستوى العام للأسعار.

٣ ـ معالجة مكاسب (خسائر) القوة الشرائية المتعلقة بالقروض طويلة الأجل بعيدا عن قائمة الدخل على أساس أنها ليست من محددات الربح المحاسبي. طبقا لهذا الرأي، هذه المكاسب (الخسائر) هي تسويات داخل منطقة حقوق الملكية في قائمة المركز المالي. ففي حالة ارتفاع المستوى العام للأسعار يخسر حملة السندات لصالح حملة الأسهم والعكس صحيح في حالة انخفاض المستوى العام للأسعار. أي أنه من وجهة نظر المنشأة ككل Entity Concept ليس هناك أي تأثير وبالتالي ينتفي المبرر وراء اظهار المكاسب (الخسائر) على القروض طويلة الأجل في قائمة الدخل المحاسبي لأي من الفترات المحاسبية.

---

(1) Eldon S. Hendriksen, Accounting Theory, Fourth Edition, Richard D. Irwin, Inc. Homewood, Illinois, 1982, pp. 212-218

٤ ـ واخيرا هناك معالجة تقضي باعتبار مكاسب (خسائر) القوة الشرائية سواء تلك المتعلقة بالعناصر الجارية أو طويلة الأجل على انها تسويات رأسمالية يقتصر أثرها على قائمة المركز المالي. طبقا لهذا الرأي يجب المحافظة على رأس مال الوحدة المحاسبية في صورة وحدات ثابتة من القوة الشرائية.

ولعل هذا التعدد في المعالجات المحاسبية المقترحة لمكاسب (خسائر) القوة الشرائية يمكن ارجاعه إلى أن التغير في المستوى العام للأسعار ظاهرة اقتصادية متوقعة في كثير من الأحيان وبالتالي فإنه عادة ما تؤخذ في الاعتبار عند عقد الصفقات وتحديد قيمة المعاملات. ومن ناحية اخرى نجد أن التفرقة بين العناصر النقدية وغير النقدية ليست بالسهولة التي تبدو بها. فهناك مشاكل كثيرة يثيرها التطبيق العلمي لدرجة أن النتائج في اغلب الأحيان تعبر عن اجتهاد شخص من قبل المحاسب.

وكما سبق أن ذكرنا العناصر النقدية هي تلك العناصر الثابتة من حيث المقدار وإن خاصية الثبات هذه اما أن تكون نتيجة شروط تعاقدية أو نتيجة عدم ارتباط العنصر بالتغير في القوة الشرائية للنقود:

Those whose amount are by contracts or otherwise Fixed in terms of dollers (or whatever is the domestic currency) regardless of changes in sepific prices or in the general price level[1].

ولا شك أن درجة الثبات هذه ليست مطلقة إذ تختلف من عنصر لآخر كما أنها ليست ثابتة لنفس العنصر من وقت لآخر. فيما عدا النقدية التي تحتفظ بها المنشأة في شكل سائل، من النادر أن نجد عنصرا يتميز بالثبات أو التغير المطلق مع التغير في المستوى العام للأسعار. وفيما يلي بعض الأمثلة العامة التي تختلط فيها الأمور إلى حد كبير:

فبالنسبة للسندات التي لها حق التحويل إلى أسهم في رأس المال نجد أن المعالجة سوف تختلف باختلاف الظروف السائدة في سوق الأوراق المالية. فالارتفاع الملحوظ في أسعار الأسهم التي يمكن التحول إليها سوف ينعكس بالضرورة على أسعار السندات التي لها حق

---

(1) Accounting Research study No. 6 «reporting the Financial Effects of Price Level changes», NEW YORK AICPA, 1963, P.38

التحويل الأمر الذي يشير إلى أن الاستثمار في هذه السندات يمثل أصلاً غير نقدي كما أنه في حالة كونها ضمن عناصر الخصوم فيجب معالجتها ضمن حقوق الملكية وبالتالي اعتبارها من العناصر غير النقدية الدائنة.

وبالنسبة للأسهم الممتازة فهي أيضاً يمكن اعتبارها عناصر نقدية أو غير نقدية وذلك باختلاف ظروف الحال. فإذا كانت القيمة المدرجة بها هذه الأسهم في القوائم المالية أقل من القيمة المحددة (الثابتة) لها فإنها تعتبر في هذه الحالة من العناصر غير النقدية، أما إذا كانت مدرجة بقيمتها المحددة التي تستحق في تاريخ السداد أو التصفية فهي في هذه الحالة من العناصر النقدية. ويلاحظ هنا أنه في حالة معالجة هذه الأسهم الممتازة كأحد العناصر النقدية فإن أرباح (خسائر) القوة الشرائية الخاصة لها لا تعتبر من مفردات قائمة الدخل وإنما تعالج كتسوية في قائمة المركز المالي لمفردة حقوق الملكية المتبقية ـ حقوق حملة الأسهم العادية.

كذلك نجد خلافاً في الرأي حول معالجة العملات الأجنبية وكافة الحقوق الأخرى التي يتم الوفاء بها (تحصيل، سداد) بعملات أجنبية. هذه العناصر قد تعتبر نقدية أو غير نقدية باختلاف وجهة النظر حول طبيعتها. فإذا نظرنا إلى العملات الأجنبية على أنها سلعة تقتني بغرض المضاربة على أسعارها فهي في هذه الحالة أصولاً غير نقدية أما إذا نظرنا إليها على أنها عملات لا تختلف عن العملات المحلية فهي من وجهة النظر هذه أصولاً نقدية. ومن ناحية أخرى تختلف معالجة هذه العناصر حسب القيمة المدرجة بها في القوائم المالية. فإذا كانت مدرجة طبقاً لأسعار التحويل Exchange Prices التاريخية ـ السائدة في وقت نشأة المفردة ـ فهي في هذه الحال من العناصر غير النقدية، أما إذا كانت مدرجة على أساس أسعار التحويل السائد في تاريخ إعداد القوائم المالية Closing rate of exchange فتعالج في هذه الحالة على أنها عناصر نقدية[1].

مثال توضيحي للنموذج: نتناول فيما يلي مثلاً يوضح بصورة متكاملة كيفية تعديل القوائم المالية الأساسية طبقاً لنموذج التكلفة التاريخية المعدلة.

---

(1) Financial Accounting Standards Board Statement No. 33, Stanford, Conn. FASB 1979.

لنفرض منشأة معينة تكونت في أول يناير ١٩٨٩ برأس مال أسهم ٧٥٠٠٠ دينار تم تحصيله نقداً بالكامل. وفي نفس التاريخ تم شراء معدات بما قيمته ٤٥٠٠٠ دينار منها ٢٠٠٠٠ دفعت نقداً والباقي يسدد خلال عامين من تاريخه. وقد كان الرقم القياسي العام للأسعار ١٠٠ في أول يناير ١٩٨٩. كذلك تم شراء بضاعة على دفعتين قبل البدء في النشاط:

الدفعة الأولى بقيمة مقدارها ٤٤٠٠٠ دينار عندما كان الرقم القياسي العام ١١٠

الدفعة الثانية بقيمة مقدارها ٤٥٠٠٠ دينار عندما كان الرقم القياسي العام ١٢٠

ولقد تمت المبيعات عندما كان الرقم القياسي العام ١٣٠، كما أن المصروفات التي بلغت ١٦٠٠٠ دينار تمت أيضاً عند نفس الرقم القياسي. وقد اتبعت المنشأة طريقة الوارد أولاً يصرف أولاً وان المخزون السلعي آخر المدة بلغ في ١٩٨٩/١٢/٣١ ٢٩٠٠٠ دينار حيث كان الرقم القياسي العام ١٣٠.

وفيما يلي قائمة الدخل والمركز المالي لهذه المنشأة باستخدام المعلومات السابقة.

قائمة الدخل عن الفترة

المنتهية في ١٩٨٩/١٢/٣١

مبيعات		١٠٠٠٠٠
تكلفة المبيعات		٦٠٠٠٠
مجمل الربح		٤٠٠٠٠
المصروفات	١٦٠٠٠	
استهلاك (١٠٪ من ٤٥٠٠٠)	٤٥٠٠	٢٠٥٠٠
صافي ربح النشاط الجاري		١٩٥٠٠

قائمة المركز المالي كما تظهر

في ١٩٨٩/١٢/٣١

البيان		
رأس مال الأسهم		٧٥٠٠٠
الأرباح المحتجزة (المرحلة)		١٩٥٠٠
قروض طويلة الأجل		٢٥٠٠٠
		١١٩٥٠٠
الأصل الثابتة		٤٥٠٠٠
ناقصاً: الاستهلاك المتجمع		٤٥٠٠
		٤٠٥٠٠
الأصول المتداولة		
مخزون سلعي	٢٩٠٠٠	
مدينين	١٩٠٠٠	
نقدية	٣٩٥٠٠	
	٨٧٥٠٠	
ناقصاً: الخصوم المتداولة	٨٥٠٠	
رأس المال العامل		٧٩٠٠٠
		١١٩٥٠٠

- المطلوب الآن إجراء مايلي:

١ ـ حساب مكاسب (خسائر) القوة الشرائية على العناصر النقدية.

٢ ـ إعداد قائمة الدخل المعدلة بالتغير في المستوى العام للأسعار عن الفترة المنتهية في ١٩٨٩/١٢/٣١.

٣ ـ إعداد قائمة المركز المالي المعدلة بالتغير في المستوى العام للأسعار في ١٩٨٩/١٢/٣١.

أولاً: حساب مكاسب (خسائر) القوة الشرائية للنقود (العناصر الجارية).

العناصر النقدية

	الأرقام غير معدلة	معامل التحويل	الأرقام بعد التعديل
صافي الأصول النقدية في ١٩٨٩/١/١	٧٥٠٠٠	١٠٠/١٣٠	٩٧٥٠٠
أضف المتحصلات (مبيعات)	١٠٠٠٠٠	١٣٠/١٣٠	١٠٠٠٠٠
	١٧٥٠٠٠		١٩٧٥٠٠
ناقصاً:			
معدات مشتراة	٢٠٠٠٠	١٠٠/١٣٠	٢٦٠٠٠
بضاعة مشتراة			
(١) رقم قياسي ١١٠	٤٤٠٠٠	١١٠/١٣٠	٥٢٠٠٠
(٢) رقم قياسي ١٢٠	٤٥٠٠٠	١٢٠/١٣٠	٤٨٧٥٠
المصروفات	١٦٠٠٠	١٣٠/١٣٠	١٦٠٠٠
	١٢٥٠٠٠		١٤٢٧٥٠
صافي المركز النقدي في ١٩٨٩/١٢/٣١	٥٠٠٠٠		٥٤٧٥٠
صافي الأصول النقدية غير معدلة في ١٩٨٩/١٢/٣١			٥٠٠٠٠
مكاسب (خسائر) القوة الشرائية (على العناصر الجارية)			٤٧٥٠

ثانياً: قائمة الدخل المعدلة عن الفترة المنتهية في ١٩٨٩/١٢/٣١.

	الأرقام غير معدلة	معامل التحويل	الأرقام بعد التعديل
مبيعات	١٠٠٠٠٠	١٣٠/١٣٠	١٠٠٠٠٠
تكلفة المبيعات:			
(١) رقم قياسي ١١٠	٤٤٠٠٠	١١٠/١٣٠	٥٢٠٠٠
(٢) رقم قياسي ١٢٠	١٦٠٠٠	١٢٠/١٣٠	١٧٣٣٣
مصروفات الفترة	١٦٠٠٠	١٣٠/١٣٠	١٦٠٠٠
استهلاك	٤٥٠٠	١٠٠/١٣٠	٥٨٥٠
	٨٠٥٠٠		٩١١٨٣
صافي دخل النشاط الجاري	١٩٥٠٠		٨٨١٧

ثالثاً: قائمة المركز المالي المعدلة كما تظهر في ١٩٨٩/١٢/٣١.

	الأرقام غير معدلة	معامل التحويل	الأرقام بعد التعديل
رأس مال الأسهم	٧٥٠٠٠	١٠٠/١٣٠	٩٧٥٠٠
الأرباح المرحلة	١٩٥٠٠	—	٨٨١٧
مكاسب القوة الشرائية (خسائر)			٢٧٥٠
	٩٤٥٠٠		١٠٩٠٦٧
الأصول الثابتة	٤٥٠٠٠	١١٠/١٣٠	٥٨٥٠٠
ناقصاً مجمع الاستهلاك	٤٥٠٠	١١٠/١٣٠	٥٨٥٠
	٤٠٥٠٠		٥٢٦٥٠

	الأرقام غير معدلة	معامل التحويل	الأرقام بعد التعديل
الأصول المتداولة			
مخزون سلعي	٢٩٠٠٠	١٢٠/١٣٠	٣١٤١٧
مدينين	١٩٠٠٠	١٣٠/١٣٠	١٩٠٠٠
نقدية	٣٩٥٠٠	١٣٠/١٣٠	٣٩٥٠٠
	٨٧٥٠٠		٨٩٩١٧
ناقصاً: خصوم متداولة	٣٣٥٠٠	١٣٠/١٣٠	٣٣٥٠٠
رأس المال العامل	٥٤٠٠٠		٥٦٤١٧
إجمالي الأصول	٩٤٥٠٠		١٠٩٠٦٧

ويلاحظ أن رقم مكاسب (خسائر) القوة الشرائية الظاهرة في قائمة المركز المالي المعدل يغطي العناصر النقدية الجارية وأيضاً الخصوم النقدية طويلة الأجل. وقد تم حسابه على النحو التالي:

مكاسب عن القرض طويل الأجل:

القيمة المعدلة للقرض (٢٥٠٠٠ × ١٣٠ / ١٠٠)	٣٢٥٠٠
القيمة الاسمية للقرض	٢٥٠٠٠
	٧٥٠٠
ناقصاً الخسائر على العناصر النقدية الجارية	٤٧٥٠
مكاسب القوة الشرائية عن الفترة	٢٧٥٠

تقييم نموذج التكلفة التاريخية المعدلة:

وفي ختام عرضنا لنموذج التكلفة التاريخية المعدلة يجدر بنا إجراء تقييم سريع لنظام المحاسبة عن التغيرات في المستوى العام للأسعار. ومن أجل ذلك نستعرض فيما يلي أهم الحجج المؤيدة والمعارضة هذا النموذج.

الحجج المؤيدة للنموذج :

١ - إن التضخم يعتبر حقيقة واقعة وبالتالي يجب أن تعد القوائم المالية بناء على هذا الواقع. وكحد أدنى يجب أن يتم إجراء التعديلات في قوائم مستقلة ملحقة بالقوائم التقليدية. والحقيقة أن كثير من الدول تلزم الشركات الكبرى بصفة خاصة بضرورة إعداد قوائم مالية معدلة بالتغير في المستوى العام للأسعار جنباً إلى جنب مع القوائم المالية المعدة طبقاً لنموذج التكلفة التاريخية. الهدف هو الافصاح عن مدى نجاح إدارة الوحدة المحاسبية في مواجهة ظاهرة التضخم.

٢ - يعتبر نموذج التكلفة التاريخية المعدلة علاجاً شاملاً لمشكلة التضخم وهو بهذا يتميز على نظم العلاج الجزئية المتبعة من قبل كثير من المشروعات مثل سياسة الأخير في الأول لتسعير المخزون السلعي وسياسة الاستهلاك المعجل في حساب قسط الاستهلاك الدوري.

٣ - يتجنب نموذج التكلفة التاريخية المعدلة أحد الأخطاء الجسيمة في نموذج التكلفة التاريخية التقليدي وهو الخطأ الناتج عن تجاهل ظاهرة التغير في القوة الشرائية للنقود. تجنب أخطاء القياس على هذا النحو يجعل الأرقام المحاسبية قابلة للتجميع additive كما أنها تصبح أكثر ملاءمة لعقد المقارنات Comparable الزمانية والمكانية. كذلك يلاحظ ان استبعاد أخطاء القياس عن طريق تثبيت وحدة القياس المستخدمة يعتبر أمراً جوهرياً بالنسبة لتطبيق مبدأ مقابلة الايرادات بالمصروفات Matching.

٤ - يتمتع نموذج التكلفة التاريخية المعدلة بقدر كبير من الموضوعية وبالتالي تتوفر درجة عالية من امكانية الاعتماد على المعلومات التي يوفرها هذا النموذج. فهو من ناحية لا يمثل خروجاً عن مبادىء نموذج التكلفة التاريخية بل انه يعتبر في رأي الكثيرين التطبيق السليم لهذا النموذج التقليدي. ومن ناحية أخرى نظراً لأن الجهات الحكومية هي التي عادة ما تتولى اعداد الأرقام القياسية عامة فإن القوائم المالية المعدلة باستخدام هذه الأرقام القياسية يمكن التثبت من صحتها وبالتالي فهي من هذه الناحية تعتبر على درجة عالية من موضوعية

الحجج المعارضة للنموذج:

١ ــ إن فائدة نموذج التكلفة التاريخية المعدلة محدودة. فهو من ناحية لا يعالج أخطاء التوقيت والتي تنشأ من التغيرات في المستوى الخاص أو النسبي للأسعار. أي أن هذا النموذج لا يعتبر علاجاً حاسماً لأوجه القصور في نموذج التكلفة التاريخية. ومن ناحية أخرى نجد أن أرباح (خسائر) القوة الشرائية للنقود ليست بالضرورة مقياساً ملائماً لمدى نجاح الادارة في مواجهة ظاهرة التغير في المستوى العام للأسعار، إذ أن ذلك يتطلب التفرقة بين التضخم المتوقع، والذي ينعكس بالفعل على قيمة المعاملات التامة وبالتالي ليس هناك ما يدعو لاعادة احتسابه، وبين التضخم غير المتوقع نتيجة اختلاف معدل التضخم الفعلي عن المعدل المتوقع.

٢ ــ صعوبة فهم واستيعاب المعلومات التي تنتج من تطبيق نموذج التكلفة التاريخية المعدلة. فالنموذج يعتمد على فكرة مجردة وهي فكرة القوة الشرائية العامة لوحدة النقد. في حين أن الاهتمام العملي لمستخدمي القوائم المالية يتركز في دراسة حجم وتوقيت التدفقات النقدية كأساس لتقيم واتخاذ القرارات. إن استخدام فكرة القوة الشرائية العامة كأساس لاعداد القوائم المالية قد يعتبر أمراً مربكاً Confusing لكثير من مستخدمي المعلومات المحاسبية[١].

٣ ــ عدم ملاءمة المعلومات الناتجة عن نموذج التكلفة التاريخية المعدلة لاحتياجات مستخدمي التقارير المالية. ولعل هذا الانتقاد يعتبر محصلة لما سبق. إلا أنه بالاضافة إلى ذلك أثبتت الدراسات الميدانية أن الأرقام المحاسبية المبنية على أساس وحدة النقد الاسمية خاصة وأنه قد اتضح عدم وجود اختلافات جوهرية من حيث النتائج النهائية باستخدام أي من الأساسين[٢].

---

(1) Clyde P. Stickney and David O. Green, «No Price Level Adjusted Statements, please. «CPA Journal, January 19874. pp 25 - 31

(2) T. Dyckman, Investement, Analysis and General Price - level Adjustments Sarasola Fla A.A.A., 1969

٤ - إن تطبيق نموذج التكلفة التاريخية المعدلة يثير مشاكل تطبيقية كثيرة الأمر الذي قد يترتب عليه زيادة التكاليف الاضافية المتعلقة بالتطبيق عن المنافع الاضافية المتوقعة. فمن ناحية سبق أن أوضحنا المشاكل العديدة التي يثيرها التمييز بين العناصر النقدية وغير النقدية. ومن ناحية أخرى نجد أن تطبيق النموذج في حالة وجود فروع أجنبية يزيد من حدة هذه المشاكل اذ يلزم الاختيار بين احد طريقتين:

(أ) تحويل البيانات إلى العملة المحلية أولا ثم تعديلها بالتغير في المستوى العام للأسعار translate- restate.

(ب) تعديل البيانات بالتغير في المستوى العام للأسعار أولا ثم تحويلها (ترجمتها) بعد ذلك للعملة المحلية restate - translate.

المبحث الثاني
التغيرات في الأسعار الخاصة والنسبية

إن المحاسبة عن التغيرات في الأسعار الخاصة يتطلب منا تعديل القيم التاريخية لعناصر الأصول غير النقدية بحيث تصبح معبرة عن القيم الجارية السائدة في تاريخ اعداد القوائم المالية. أما الأصول النقدية فليس هناك حاجة إلى تعديلها وذلك لأنها دائماً تظهر بأسعارها الخاصة التي لاتتغير من وقت لآخر. فالأمر هنا ليس مجرد اعادة التعبير عن الأرقام المحاسبية باستخدام وحدات قياس موحدة القيمة انما نحن هنا بصدد الخروج عن أهم التعاليم التقليدية لنموذج التكلفة التاريخية. إن الاعتراف بالتغيرات في الأسعار الخاصة لعناصر الأصول معناه رفض أساس التكلفة التاريخية وعدم التقيد بالمفهوم التقليدي للتحقق المحاسبي. ويعرف هذا النموذج بنموذج القيمة الجارية Current Value حيث يتم باتباعه تجنب أخطاء التوقيت الناتجة عن تأجيل الاعتراف بالتغيرات في القيمة إلى أن يتم عقد الصفقات والمبادلات.

ومن المعروف أن أحد النتائج الرئيسية لاتباع نموذج القيمة الجارية الاعتراف بمكاسب (خسائر) حيازة الأصول غير النقدية بمجرد حدوث تغير في أسعارها الخاصة. ومن هنا كانت

أحد المزايا الرئيسية لهذا النموذج إذ أن مكاسب (خسائر) الحيازة تعتبر مؤشراً هاماً لتقييم الأداء الاداري وبصفة خاصة في مجال المضاربة على أسعار الأصول. إلا أنه من ناحية أخرى يلاحظ أن مكاسب (خسائر) الحيازة هذه لن تمثل قيماً حقيقية إلا إذا استبعد عند قياسها أثر التغير في القوة الشرائية للنقود. أي أن نموذج المحاسبة الذي يعتمد على استخدام الأسعار الخاصة سوف ينطوي على أخطاء القياس الناتجة عن عدم توحيد قيمة وحدة القياس المستخدمة. بعبارة أخرى يجب تحديد مكاسب (خسائر) الحيازة الحقيقية عن طريق استخدام الأسعار النسبية كأساس لتعديل عناصر القوائم المالية. في هذه الحالة فقط يمكن تجنب كل من أخطاء القياس Measuring errors وأخطاء التوقيت Timing errors ويعرف النموذج الذي يستخدم الأسعار النسبية كأساس لتعديل القوائم المالية بنموذج القيمة الجارية المعدلة والذي فيه يتم تحديد مكاسب (خسائر) الحيازة بعد استبعاد أثر التضخم (الانكماش) Current Value restated for general price - level changes[1].

ونتناول في هذا الجزء المعالم الرئيسية لكل من نموذج القيمة الجارية ونموذج القيمة الجارية المعدلة.

القيمة الجارية:

تؤخذ التغيرات في الأسعار الخاصة عن طريق تعديل كل أصل من الأصول أو كل مجموعة متجانسة من الأصول على حدة. ولذلك فإن معادلة الميزانية تكون على النحو التالي:

$$ن + \sum_{د=1}^{و} ل_د = ك$$

حيث

$$\sum_{د=1}^{و} ل_د = ل_1 + ل_2 + ل_3 \ldots\ldots ل_و$$

$ل_د$ = أحد مفردات الأصول غير النقدية.

و = عدد مفردات الأصول غير النقدية في قائمة المركز المالي.

ن = الأصول النقدية.

ك = حقوق الملكية المنفية.

(1) Philip E. Meyer, Applied Accounting Theory: A Financial reporting Perspective, Richard D. Irwin, Inc., Homewood, Illinois, 1980. pp 280 - 307.

وإذا فرضنا أن معدل التغير في الأسعار الخاص س، فإنه يمكن تعديل عناصر الأصول غير النقدية وذلك على النحو التالي:

$$\sum_{\text{د}=1}^{\text{و}} \text{ل}_{\text{د}} (1 + \text{س}_{\text{د}})$$

$$= \sum_{\text{د}=1}^{\text{و}} \text{ل}_{\text{د}} + \sum_{\text{د}=1}^{\text{و}} \text{ل}_{\text{د}}\text{س}_{\text{د}}$$

حيث:

$$\sum_{\text{د}=1}^{\text{و}} \text{ل}_{\text{د}} (1 + \text{س}_{\text{د}}) = \text{ل}_1 (1 + \text{س}_1) + \text{ل}_2 (1 + \text{س}_2) + \dots + \text{ل}_{\text{و}} (1 + \text{س}_{\text{و}}) .$$

وبادخال هذه القيمة المعدلة لكافة عناصر الأصول غير النقدية في معادلة الميزانية نحصل على المركز المالي مقوماً على أساس القيم الجارية ـ الأسعار الخاصة الجارية ـ وذلك على النحو التالي:

$$\text{ن}. + \sum_{\text{د}=1}^{\text{و}} \text{ل}.\text{د} (1 + \text{س}_{\text{د}}) = \text{ك}. + \sum_{\text{د}=1}^{\text{و}} \text{ل}.\ \text{د} (\text{س}_{\text{د}})$$

في المعادلة الأخيرة تم اظهار صافي عناصر الأصول في الجانب الأيمن مقومة على أساس القيم الجارية، وفي الجانب الأيسر تم اظهار حقوق الملكية المتبقية في أول الفترة مضافاً إليها الأثر الناتج عن التغير في المستوى الخاص للأسعار ـ أي الفرق بين التكلفة التاريخية للأصول غير النقدية وبين القيمة الجارية. وفي رأي البعض[1] لا يعتبر هذا العنصر الأخير من محددات الدخل المحاسبي وذلك على أساس أنه تعديل ضروري لرقم حقوق الملكية وحتى تتم المحافظة على رأس المال في صورة طاقة انتاجية ثابتة. وامتداداً لهذا الفكر يرى البعض أن مكاسب (خسائر) القوة الشرائية الخاصة بالأصول النقدية يجب احتسابها على أساس رقم قياسي لمستوى الأسعار العام الذي يمثل مجموع السلع والخدمات التي تتعامل فيها المنشأة بشكل خاص وليس السلع والخدمات بصفة عامة على مستوى الاقتصاد القومي. ان حساب مكاسب (خسائر) القوة الشرائية على هذا النحو الأخير من شأنه المحافظة على رأس

(1) R L. Mathews, «Price - Level Changes and Useless Information», Journal of Accounting Research, 3, Spring 1965, p. 143.

المال في صورة طاقة انتاجية وليس في مجرد قوة شرائية عامة[1].

وكما سبق أو وضحنا، يمكن تطبيق نموذج القيمة الجارية اما على أساس أسعار البيع Exit prices أو على أساس أسعار الشراء Entry prices فإذا ما طبقت أسعار البيع عرف النموذج المستخدم بنموذج صافي القيمة البيعية Net realizable Value، واذا ما طبقت اسعار الشراء عرف النموذج المستخدم بنموذج التكلفة الاستبدالية Replacement Cost. وفيما يلي نوضح الأثر المقارن لهذين النموذجين من نماذج القيمة الجارية على القوائم المالية الأساسية.

الأثر المقارن لنماذج القيمة الجارية: فيما يلي مثال توضيحي لبيان أثر التغيرات في الأسعار الخاصة على قائمتي الدخل والمركز المالي. في هذا المثال سوف نظهر الأثر المقارن لكل من النماذج الثلاثة التالية[2]:

١ ــ نموذج التكلفة التاريخية.

٢ ــ نموذج التكلفة الاستبدالية.

٣ ــ نموذج صافي القيمة البيعية.

لنفرض أن احدى المنشآت قد تكونت في عام ١٩٨٩ برأس مال قدره ٣٠٠٠ دينار وقرض قيمته ٣٠٠٠ دينار بفائدة ١٠٪ سنوياً. ولقد بدأت المنشأة أعمالها في أول يناير من هذه السنة بشراء ٦٠٠ وحدة من المنتج الذي تقوم بتوزيعه بسعر شراء ١٠ دينار للوحدة. وفي أول مايو باعت المنشأة ٥٠٠ وحدة بسعر ١٥ دينار للوحدة. ولقد كانت التغيرات في الأسعار العامة والخاصة لهذه السنة كما يلي:

	أول يناير	أول مايو	٣١ ديسمبر
التكلفة الاستبدالية	١٠	١٢	١٣
صافي القيمة البيعية	-	١٥	١٧
الرقم القياسي العام للأسعار	١٠٠	١٣٠	١٥٦

(1) R.S. Gynther, Accounting for Price - Level Changes: Theory and Procedures, Oxford: Pergamon Press, 1966, p. 156.

(2) Ahmed Belkaoui, Accounting Theory, second edition, Harcourt Brace Jovanovich, Inc., 1985, pp 354 - 359

دخل النشاط الجاري المحقق ١٢٠٠

مكاسب الحيازة المحققة ١٠٠٠

٤ ـ الأرباح المرحلة الغير محققة طبقاً لنموذج صافي القيمة البيعية يمكن تقسيمها إلى:

دخل نشاط جاري غير محقق = ١٧٠٠ ـ ١٣٠٠ = ٤٠٠

مكاسب حيازة غير محققة = ٣٠٠

أيضا يمكن تحديد الخصائص الآتية بالنسبة للنماذج الثلاثة المتخذة كأساس للمقارنة:

أولا : بالنسبة لنموذج التكلفة التاريخية: يعتمد هذا النموذج على الخصائص التالية:

(أ) التكلفة التاريخية هي أساس التقويم المستخدم.

(ب) فرض ثبات القوة الشرائية للنقود (وحدة القياس).

(جـ) الاعتماد على مبدأ التحقق المحاسبي.

ونتيجة هذه الخصائص فإن هذا النموذج التقليدي يحتوي على الأخطاء الآتية:

١ ـ أخطاء التوقيت وذلك نتيجة لما يلي:

ـ دمج دخل النشاط الجاري مع مكاسب الحيازة الخاصة بالفترات السابقة والتي تحققت خلال الفترة الحالية.

ـ استبعاد دخل النشاط الجاري ومكاسب الحيازة الخاصة بالفترة الحالية لحين تحققها في الفترات المقبلة.

٢ ـ أخطاء القياس نظراً لاستخدام وحدات نقد أساسية غير موحدة القيمة.

ثانيا : بالنسبة لنموذج التكلفة الاستبدالية: يعتمد هذا النموذج على الخصائص التالية:

(أ) التكلفة الاستبدالية ـ أسعار الشراء ـ هي أساس التقويم المستخدم.

(ب) فرض ثبات القوة الشرائية للنقود (وحدة القياس).

(جـ) الاعتماد على مبدأ التحقق المحاسبي.

(د) الفصل بين دخل النشاط الجاري (المعتاد) وبين مكاسب (خسائر) الحيازة.

(هـ) الفصل بين مكاسب (خسائر) الحيازة المحققة وغير المحققة.

ونتيجة لهذه الخصائص فإن هذا النموذج يحتوي على الأخطاء التالية:

١ ـ أخطاء التوقيت وذلك نتيجة لما يلي:

ـ استبعاد بعض عناصر دخل النشاط الجاري المكتسب خلال الفترة الحالية لحين تحققه في الفترات المقبلة.

ـ احتساب بعض عناصر دخل النشاط الجاري الخاصة بالفترات السابقة والتي تحققت خلال الفترة الحالية.

٢ ـ أخطاء القياس نظراً لاستخدام وحدات نقد اسمية غير موحدة القيمة.

ثالثا : بالنسبة لنموذج صافي القيمة البيعية: يعتمد هذا النموذج على الخصائص التالية:

(أ) صافي القيمة البيعية ـ أسعار البيع ـ هي أساس التقويم المستخدم.

(ب) فرض ثبات القوة الشرائية للنقود (وحدة القياس).

(جـ) عدم الاعتماد على مبدأ التحقق المحاسبي.

(د) الفصل بين دخل النشاط الجاري (المعتاد) وبين مكاسب (خسائر) الحيازة.

ونتيجة لهذه الخصائص نجد أن هذا النموذج لا يحتوي على أخطاء التوقيت نظراً لرفضه التام لمبدأ التحقق المحاسبي. طبقاً لهذا النموذج يعتبر الدخل المحاسبي مقياساً لقدرة المنشأة على التأقلم adaptability مع التغير في الظروف المحيطة. فمن ناحية يتم الاعتراف بدخل النشاط بمجرد اكتسابه دون الانتظار حتى تتوفر شروط التحقق المحاسبي. ومن ناحية أخرى يتم استبعاد أثر مكاسب (خسائر) الحيازة الخاصة بالفترات السابقة. إلا أنه على الرغم مما سبق نجد أن هذا النموذج نظراً لعدم مراعاة ظاهرة التغير في المستوى العام للأسعار فإنه لا زال يحتوي على أخطاء القياس.

القيمة الجارية المعدلة:

ذكرنا أن نموذج القيمة الجارية المعدلة يتطلب أخذ تغيرات الأسعار النسبية في الاعتبار. ويمكن التعبير عن نموذج القيمة الجارية المعدلة رياضياً وذلك على النحو التالي[1]:

---

(1) Eldon S. Hendriksen, **Accounting Theory**, op. cit. pp. 219 - 221.

لنفرض أن معدل التغير في المستوى العام للأسعار ع وأن معدل التغير في المستوى الخاص للأسعار ـ أصل معين أو مجموعة من الأصول المتجانسة ـ س. وكما سبق أن أوضحنا يكون التغير في المستوى النسبي للأسعار = س − ع.

وعليه فإذا كان س > ع بالنسبة لأصل معين ($ل_{د}$) من الأصول فإن الزيادة في القيمة الجارية المعدلة (الأسعار النسبية) لهذا الأصل تكون كما يلي:

$$ل_{د} (١ + س_{د}) - ل_{د} (١ + ع)$$

$$= ل_{د} + ل_{د}س_{د} - ل_{د} - ل_{د}ع$$

$$= ل_{د}س_{د} - ل_{د}ع$$

$$= ل_{د}(س_{د} - ع)$$

ولذلك فإن السعر الجاري لأي أصل يمكن الوصول إليه كما يلي:

أولا : يتم تعديل التكلفة التاريخية للأصل بالتغير في المستوى العام للأسعار.

ثانيا : يضاف إلى ما سبق التغير النسبي في سعر هذا الأصل.

وعليه فإن:

$$ل_{د} (١ + ع) + ل_{د}(س_{د} - ع)$$

$$= ل_{د} + ل_{د}ع + ل_{د} س_{د} - ل_{د}ع$$

$$= ل_{د} + ل_{د}س_{د}$$

$$= ل_{د} (١ + س_{د})$$

وعلى مستوى المنشأة في مجموعها يمكن قياس الأصول غير النقدية على أساس قيمتها الجارية (للأسعار الخاصة) عن طريق تطبيق الأسلوب السابق بالتطبيق على طرفي معادلة المركز المالي فإذا كانت معادلة المركز المالي في أول الفترة كما يلي:

$$ن. + \sum_{د = ١}^{و} ل.د = ك.$$

وبتعديل طرفي المعادلة بالتغير في المستوى العام للأسعار نحصل على:

$$ن. (١ + ع) + \sum_{د = ١}^{و} ل.د (١ + ع) = ك. (١ + ع)$$

وبفك الأقواس (الضرب) وطرح ن.ع من طرفي المعادلة نحصل على:

$$\text{ن}_{.} + \sum_{\text{د}=1}^{\text{و}} \text{ل.د}\,(1+\text{ع}) = \text{ك}_{.} + \text{ك}_{.}\text{ع} - \text{ن}_{.}\text{ع}$$

وباضافة أثر التغير النسبي في الأسعار لطرفي المعادلة وبفرض أن:

$$\text{س}_{\text{د}} > \text{ع}$$

نحصل على المعادلة التالية:

$$\text{ن}_{.} + \sum_{\text{د}=1}^{\text{و}} \text{ل.د}\,(1+\text{ع}) + \sum_{\text{د}=1}^{\text{و}} \text{ل.د}\,(\text{س}_{\text{د}} - \text{ع})$$

$$= (\text{ك}_{.} + \text{ك}_{.}\text{ع}) - \text{ن}_{.}\text{ع} + \sum_{\text{د}=1}^{\text{و}} \text{ل.د}\,(\text{س}_{\text{د}} - \text{ع})$$

ولما كان التوصل إلى (ك. + ك.ع) يعتبر أمراً ضرورياً للمحافظة على حقوق الملكية المتبقية في صورة قوة شرائية عامة، فإن:

١ ـ المقدار ن.ع يمثل الخسارة في القوة الشرائية الناتجة عن حيازة أصول نقدية محددة الكمية رغم انخفاض قيمتها.

٢ ـ المقدار $\sum_{\text{د}=1}^{\text{و}} \text{ل.د}\,(\text{س}_{\text{د}} - \text{ع})$ يمثل المكاسب الناتجة عن حيازة أصول غير نقدية ارتفعت أسعارها النسبية.

وكما سبق أن ذكرنا يمكن تطبيق مفهوم القيمة الجارية المعدلة اما على أساس أسعار الشراء Entry وأسعار البيع Exit. فاذا ما طبقت أسعار البيع كأساس لتحديد القيمة الجارية المعدلة فالنموذج المستخدم في هذه الحالة هو نموذج صافي القيمة الجارية المعدلة. أما اذا طبقت أسعار الشراء كأساس لتحديد القيمة الجارية المعدلة فالنموذج المستخدم في هذه الحالة هو نموذج التكلفة الاستبدالية المعدلة بالتغير في المستوى العام للأسعار.

الأثر المقارن لنماذج القيمة الجارية المعدلة:

فيما يلي مثال توضيحي لبيان أثر التغيرات في الأسعار النسبية على قائمتي الدخل والمركز المالي. في هذا المثال سوف نختبر الأثر المقارن لكل من النماذج الثلاثة التالية[1]:

---

(1) Ahmed Belkaoui. Accounting Theory, op. cit. pp. 360 - 366

١ ـ نموذج التكلفة التاريخية المعدلة.

٢ ـ نموذج التكلفة الاستبدالية المعدلة.

٣ ـ نموذج صافي القيمة البيعية المعدلة.

وباستخدام البيانات السابق الاعتماد عليها في توضيح نماذج القيمة الجارية يمكن اعداد القوائم المقارنة التالية:

أولا: قائمة الدخل:

	التكلفة التاريخية المعدلة	التكلفة الاستبدالية المعدلة	صافي القيمة البيعية المعدلة
الايرادات	٩٠٠٠	٩٠٠٠	١٠٧٠٠
تكلفة المبيعات	٧٨٠٠	٧٢٠٠	٧٥٠٠
مجمل الربح	١٢٠٠	١٨٠٠	٢٢٠٠
الفوائد	٣٠٠	٣٠٠	٣٠٠
دخل النشاط الجاري	٩٠٠	١٥٠٠	١٩٠٠
مكاسب الحيازة الحقيقية المحققة	داخلة في الدخل من النشاط الجاري	(٦٠٠)	(٦٠٠)
مكاسب الحيازة الحقيقية غير المحققة	-	(٢٦٠)	(٢٦٠)
مكاسب القوة الشرائية	١٨٠	١٨٠	٢٨٠
صافي الربح عن الفترة	١٠٨٠	٨٢٠	١٢٢٠

وفيما يلي ايضاحات لكيفية تحديد الأرقام في هذه القائمة:

١ ـ الايرادات طبقاً لنموذج التكلفة التاريخية المعدلة وأيضا نموذج التكلفة الاستبدالية المعدلة:

$$٧٥٠٠ \times \frac{١٥٦}{١٣٠} = ٩٠٠٠$$

٢ ـ الايرادات طبقاً لنموذج صافي القيمة البيعية المعدلة :

٩٠٠٠ + (١٧ دينار × ١٠٠ وحدة) = ١٠٧٠٠

٣ ـ تكلفة المبيعات طبقاً لنموذج التكلفة التاريخية :

$$٥٠٠٠ \times \frac{١٥٦}{١٠٠} = ٧٨٠٠$$

٤ ـ تكلفة المبيعات طبقاً لنموذج التكلفة الاستبدالية المعدلة :

$$٦٠٠٠ \times \frac{١٥٦}{١٣٠} = ٧٢٠٠$$

٥ ـ تكلفة المبيعات طبقاً لنموذج صافي القيمة البيعية المعدلة :

٧٢٠٠ + (١٣ دينار × ١٠٠ وحدة) = ٨٥٠٠

٦ ـ مكاسب الحيازة الحقيقية المحققة طبقاً لنموذجي التكلفة الاستبدالية المعدلة وصافي القيمة البيعية المعدلة :

$$(١٢ \times \frac{١٥٦}{١٣٠} - ١٠ \times \frac{١٥٦}{١٠٠}) \times ٥٠٠ = (٦٠٠)$$

٧ ـ مكاسب الحيازة الحقيقية الغير محققة طبقا لنموذجي التكلفة الاستبدالية المعدلة وصافي القيمة البيعية المعدلة :

$$(١٣ - ١٠ \times \frac{١٥٦}{١٠٠}) \times ١٠٠ = (٢٦٠)$$

٨ ـ مكاسب القوة الشرائية للنقود سوف يتم توضيحها في كشف مستقل بعد عرض قائمة المركز المالي (ثالثا).

ثانيا: قائمة المركز المالي:

	التكلفة التاريخية المعدلة	التكلفة الاستبدالية المعدلة	صافي القيمة البيعية المعدلة
الأصول:			
النقدية	٧٢٠٠	٧٢٠٠	٧٢٠٠
المخزون السلعي	١٥٦٠	١٣٠٠	١٧٠٠
اجمالي الأصول	٨٧٦٠	٨٥٠٠	٨٩٠٠
الخصوم:			
قرض (١٠٪)	٣٠٠٠	٣٠٠٠	٣٠٠٠
رأس المال	٤٦٨٠	٤٦٨٠	٤٦٨٠
الأرباح المرحلة محققة	٩٠٠	٩٠٠	٩٠٠
غير محققة	-	(٢٦٠)	(١٤٠)
مكاسب القوة الشرائية (التغير في المستوى العام للأسعار)	١٨٠	١٨٠	١٨٠
اجمالي الخصوم	٨٧٦٠	٨٥٠٠	٨٩٠٠

وفيما يلي ايضاحات لكيفية تحديد الأرقام في هذه القائمة:

١ـ المخزون السلعي طبقاً لنموذج التكلفة التاريخية المعدلة:

$$١٠٠٠ \times \frac{١٥٦}{١٠٠} = ١٥٦٠$$

٢ ـ المخزون السلعي طبقاً لنموذجي التكلفة الاستبدالية المعدلة وصافي القيمة البيعية المعدلة لا تختلف قيمته بعد التعديل بالتغير في المستوى العام للأسعار.

٣ ـ رأس المال طبقاً للنماذج الثلاث:

$$٣٠٠٠ \times \frac{١٥٦}{١٠٠} = ٤٦٨٠$$

٤ ـ الأرباح المرحلة الغير محققة طبقاً لنموذج صافي القيمة البيعية المعدلة:

= دخل النشاط الجاري الغير محقق + مكاسب الحيازة الغير محققة

= (١٧٠٠ - ١٣٠٠) + (٢٦٠) = ١٤٠

ثالثا: مكاسب (خسائر) القوة الشرائية

	العناصر النقدية		
	غير معدلة	معامل التحويل	معدلة
صافي المركز النقدي			
أول الفترة	٣٠٠٠	١٠٠/١٥٦	٤٦٨٠
يضاف:			
(التحصيلات النقدية			
خلال الفترة	٧٥٠٠	١٣٠/١٥٦	٩٠٠٠
المجموع	١٠٥٠٠		١٣٦٨٠
يطرح:			
التسديدات النقدية خلال الفترة:			
ـ مشتريات	٦٠٠٠	١٠٠/١٥٦	٩٣٦٠
ـ فوائد	٣٠٠	١٥٦/١٥٦	٣٠٠
صافي المركز النقدي			
آخر الفترة	٤٢٠٠		٤٠٢٠
صافي المركز النقدي			
آخر الفترة غير معدل			٤٢٠٠
مكاسب (خسائر) القوة الشرائية			١٨٠

وباستعراض هذه القوائم المقارنة يمكن تحديد الخصائص التالية بالنسبة للنماذج الثلاثة التي بنيت عليها الأرقام:

أولا: بالنسبة لنموذج التكلفة التاريخية المعدلة:

يعتمد هذا النموذج على الخصائص الآتية:

(أ) التكلفة التاريخية هي أساس التقويم المستخدم.

(ب) استخدام وحدة القوة الشرائية العامة Units of Purchasing Power كأساس للقياس.

(جـ) استخدام مبدأ التحقق كأساس لمقابلة الايرادات بالمصروفات.

وكنتيجة لهذه الخصائص فإن هذا النموذج يتميز بالموضوعية التي يتميز بها النموذج المحاسبي التقليدي كما يتميز بالاضافة إلى ذلك بعدم وجود أخطاء في القياس نتيجة تعديل الأرقام المحاسبية بالتغير في المستوى العام للأسعار. إن وحدة القياس المستخدمة هنا ذات قيمة موحدة وتعبر عن القوة الشرائية العامة للنقود. وبالتالي يمكن القول أن هذا النموذج لا يمثل خروجاً صارخاً عن المألوف في التطبيق العملي.

وفي مقابل ذلك نجد أن هذا النموذج يؤخذ عليه احتوائه على أخطاء التوقيت وذلك نتيجة لما يلي:

- دمج النشاط الجاري مع مكاسب الحيازة الخاصة بالفترات السابقة والتي تحققت فقط خلال الفترة الحالية.
- استبعاد مكاسب الحيازة الخاصة بالفترة الحالية والتي لم تتحقق بعد وتأجيل الاعتراف بها للفترات المقبلة.

ثانيا : بالنسبة لنموذج التكلفة الاستبدالية المعدلة: يعتمد هذا النموذج على الخصائص التالية:

- (أ) التكلفة الاستبدالية - أسعار الشراء - هي الخاصية موضوع القياس.

(ب) استخدام وحدة القوة الشرائية العامة كأساس مقياس.

(جـ) استخدام مبدأ التحقق كأساس لمقابلة الايرادات بالمصروفات.

(د) الفصل بين Dichotomization دخل النشاط الجاري (المعتاد) وبين مكاسب (خسائر) الحيازة.

(هـ) الفصل بين مكاسب (خسائر) الحيازة المحققة وغير المحققة.

(و) الفصل بين مكاسب (خسائر) الحيازة الحقيقية Real والوهمية Fictitious.

ونتيجة هذه الخصائص فإن هذا النموذج يعتبر خطوة متقدمة على نموذج التكلفة الاستبدالية وذلك نظراً لأنه يتجنب أخطاء القياس الناتجة عن استخدام وحدة قياس غير ثابتة

القيمة. إلا أنه في المقابل يؤخذ عليه أنه يحتوي على أخطاء في التوقيت وذلك نظراً لأنه يعتمد على مبدأ التحقق في تحديد الدخل الدوري. وتتمثل أخطاء التوقيت فيما يلي:

- استبعاد بعض عناصر دخل النشاط الجاري المكتسب خلال الفترة الحالية وتأجيل الاعتراف بها لحين تحققها في الفترات المحاسبية المقبلة.
- احتساب بعض عناصر دخل النشاط الجاري الخاصة بالفترات السابقة وذلك نظراً لتحققها خلال الفترة الحالية.

ثالثا : بالنسبة لنموذج صافي القيمة البيعية المعدلة: يعتمد هذا النموذج على الخصائص التالية:

(أ) صافي القيمة البيعية - أسعار البيع - هي الخاصية موضوع القياس.

(ب) استخدام وحدة القوة الشرائية العامة كأساس للقياس.

(جـ) عدم الاعتماد على مبدأ التحقق في تحديد الدخل المحاسبي.

(د) الفصل بين دخل النشاط الجاري وبين مكاسب (خسائر) الحيازة.

(هـ) الفصل بين مكاسب (خسائر) الحيازة الحقيقية والوهمية.

ونتيجة لهذه الخصائص فإن هذا النموذج يعتبر خطوة متقدمة على نموذج صافي القيمة البيعية، وذلك نظراً لأنه يتجنب أخطاء القياس الناتجة عن استخدام وحدة قياس غير ثابتة القيمة. كما أنه نتيجة لعدم الاعتماد على مبدأ التحقق المحاسبي فإننا نجد أن هذا النموذج يخلو أيضاً من أخطاء التوقيت في الاعتراف بالتغيرات في القيمة. وعليه فإنه يمكن القول أن نموذج صافي القيمة البيعية المعدلة يعتبر أكثر النماذج المحاسبية المقترحة اقتراباً من النموذج الاقتصادي. السبب في ذلك يرجع أساساً إلى أنه يتم الاعتراف أولاً بأول بالتغيرات في الأسعار على المستويات الثلاث التالية:

١ - المستوى العام.

٢ - المستوى الخاص.

٣ - المستوى النسبي.

ورغم هذه المزايا النظرية لنموذج صافي القيمة البيعية المعدلة إلا أنه من ناحية أخرى يعتبر أكثر النماذج المقترحة إثارة للمشاكل التطبيقية. ولقد تعرضنا بالتفصيل فيما سبق لهذه

المشاكل. إلا أنه يجدر بنا هنا أن نشير إلى عقبة رئيسية تقف في طريق إمكانية التطبيق العملي لهذا النموذج وهي صعوبة أو استحالة الحصول على أسعار بيع على أساس موضوعي للكثير من عناصر الأصول التي في حوزة المنشأة بصورة منتظمة. ولعل في ذلك ما يفسر لنا ذلك القدر الكبير من التأييد الذي يلقاه نموذج التكلفة الاستبدالية المعدلة سواء من قبل الباحثين أو الممارسين.

«The preponderance of opinion among both researchers and members of standard-setting bodies is strongly disposed toward replacement costs... The advantage of entry values is comparative rather than absolute»[1].

المبحث الثالث

نموذج التكلفة الاستبدالية

لعله من الواضح لنا الآن أن مشكلة تغيرات الأسعار لها جانبين رئيسيين:

الجانب الأول: ويتعلق بتحديد وحدة القياس الواجب استخدامها. وهنا نواجه اختيارين أساسيين:

١ ــ وحدات نقد اسمية Nominal monetary units.

٢ ــ وحدات قوة شرائية Purchasing power units.

ولقد توصلنا من خلال مناقشتنا لهذين الخيارين إلى أنه يجب استخدام وحدات نقد تمثل القوة الشرائية السائدة في تاريخ اعداد القوائم المالية. ولقد كان المنطق الأساسي وراء هذا الموقف هو أن مبادىء نظرية القياس تستوجب استخدام وحدات قياس ثابتة القيمة من وقت لآخر وأيضاً متجانسة بالنسبة لكافة عناصر القوائم المالية.

الجانب الثاني: ويتعلق بتحديد الخاصية attribute التي يلزم إخضاعها لعملية القياس وهنا نواجه بالاختيارات الأساسية التالية:

١ ــ التكلفة التاريخية.

(1) Harry I. Wolk, Jere R. Francis and Michael G. Tearney, Accounting Theory A Conceptual and Institutional Approach, Kent Publishing Company, wadsworth, INC., 1984, pp. 353-354

٢ ـ القيمة الحالية (القيمة الاقتصادية).
٣ ـ التكلفة الاستبدالية.
٤ ـ صافي القيمة البيعية.

ولقد سبق أن أوضحنا أوجه القصور في نموذج التكلفة التاريخية والتي نتيجة لها أصبح من المسلم به ضرورة البحث عن بديل لهذا النموذج التقليدي. أما بالنسبة لنموذج القيمة الحالية فبالإضافة إلى مشاكل التطبيق العملي والتي قد تجعله مستحيل التطبيق في أغلب الأحوال، فإنه هناك أيضاً اعتراض أساسي عليه وذلك من حيث احتوائه على دائرية في التفكير Circuler reasoning فاستخدام القيمة الحالية يتطلب خصم التدفقات النقدية المتوقعة سواء على مستوى الأصل أو المنشأة في حين تحديد الدخل المحاسبي يهدف أساساً إلى المساعدة للتوصل إلى تقديرات عن حجم وتوقيت هذه التدفقات النقدية. أي أن نموذج القيمة الحالية يفترض وجود نفس القياسات التي يستخدم النموذج من أجل التوصل إليها.

وهكذا نجد أن الاختيار أصبح محصوراً بين نموذجي التكلفة الاستبدالية وصافي القيمة البيعية. والحقيقة أن كلا من هذين النموذجين يمثلان قياسات افتراضية وبالتالي يثيران مشاكل تطبيقية بالغة التعقيد، فالتكلفة الاستبدالية تمثل ما سوف تتحمله المنشأة في حالة إحلال الأصول في حين أن صافي القيمة البيعية تمثل ما سوف تحصله المنشأة في حالة الاستغناء عن هذه الأصول. وبغض النظر عن المشاكل التطبيقية التي يثيرها كلا النموذجين فإن نموذج التكلفة الاستبدالية يتميز نسبياً عن نموذج صافي القيمة البيعية وذلك للأسباب التالية:

١ ـ يعتمد نموذج التكلفة الاستبدالية على مفهوم للتحقق المحاسبي يتفق إلى حد كبير مع ظاهرة التغير في الأسعار، حيث يتم التفرقة بين مكاسب (خسائر) الحيازة المحققة وغير المحققة وبعد أخذ أثر التضخم في الاعتبار. في المقابل نجد أن نموذج صافي القيمة البيعية يمثل خروجاً كاملاً على مقتضيات مبدأ التحقق المحاسبي.

٢ ـ طبقاً لنموذج التكلفة الاستبدالية يتم تطبيق مبدأ مقابلة الإيرادات بالمصروفات عن طريق مقارنة أسعار البيع للمخرجات بأسعار الشراء لعناصر المدخلات. في حين نجد أنه طبقاً لنموذج صافي القيمة البيعية تكون مقابلة الإيرادات بالمصروفات على أساس مقارنة أسعار البيع للمخرجات بأسعار البيع لعناصر المدخلات. لاشك أنه يصعب

استيعاب مفهوم المقابلة طبقاً لنموذج صافي القيمة البيعية. ولعل في ذلك ما يفسر لنا أن قائمة الدخل طبقاً لهذا النموذج ليست ذات أهمية تذكر.

٣ ـ يتفق نموذج التكلفة الاستبدالية مع فرض الاستمرار كما أنه يعطينا قياسات تعبر إلى حد كبير عن القدرة الإيرادية للمنشأة في المدى الطويل. وفي المقابل نجد أن نموذج صافي القيمة البيعية يعطينا قيماً تمثل ما يمكن تحقيقه من نقدية في حالة التصفية الاختيارية لموجودات المنشأة. لاشك أن هذه النظرة الأخيرة تعتبر نظرة قصيرة الأجل ولا يترتب عليها معلومات محاسبية ذات قدرة تنبؤية.

٤ ـ أن كثيراً من عناصر الموجودات لا تقتني بغرض تحويلها بصورة مباشرة إلى نقدية، ولذلك وكما سبق أن أوضحنا تعتبر التكلفة الاستبدالية قياساً ملائماً لقيمة هذه الموجودات بالنسبة لاستخدامات المنشأة value-in-use.

وفعلاً نجد أن المجمعات المهنية في كثير من دول العالم وبصفة خاصة في الولايات المتحدة الأمريكية والمملكة المتحدة قد أخذت بنموذج التكلفة الاستبدالية كأساس لمواجهة ظاهرة تغيرات الأسعار.

ولذلك فإننا سوف نتناول فيما يلي بشيء من التفصيل أهم القضايا الفكرية والتطبيقية التي يثيرها نموذج التكلفة الاستبدالية.

أهم مشاكل التطبيق العملي:

ذكرنا فيما سبق أن التكلفة الاستبدالية يقصد بها السعر الجاري لشراء أصل مماثل للأصل الذي تملكه الوحدة من حيث العمر والإنتاجية. ولاشك أن تحديد هذه التكلفة يثير لنا مشاكل تطبيقية كثيرة وبصفة خاصة فيما يختص بعناصر الأصول غير المتداولة. وتشير الدراسات في هذا المجال إلى أنه هناك اتجاهين رئيسيين للتغلب على مشاكل تحديد التكلفة الاستبدالية لعناصر الأصول المختلفة:

١ ـ الاعتماد على أسعار السوق.

٢ ـ الاعتماد على الأرقام القياسية الخاصة.

فوجود سوق منظمة لعناصر الأصول المستعملة يساعد على تحديد التكلفة الاستبدالية. وفعلاً هناك أسواق منظمة ونشطة في كثير من الدول توفر لنا مدى معين - حد أدنى وأعلى - لسعر الأصل (جملة وتجزئة) حسب نوعه ومكان إنتاجه وتاريخ صنعه ومدى استعماله. وفي حالة عدم وجود سوق للأصل المستعمل، فإنه يمكن الاعتماد على أحد الأساليب الآتية:

١ ـ سعر الشراء الجاري لأصل جديد مماثل identical لما تملكه الوحدة مع تخفيض هذا السعر بالاستهلاك المتجمع حتى تاريخه.

٢ ـ سعر الشراء الجاري لأصل حديث new ذو تقنية متطورة يحقق نفس الخدمات التي يوفرها الأصل المملوك للوحدة، على أن يتم تعديل هذا السعر بحيث يؤخذ في الاعتبار أثر هذا التقدم التكنولوجي على كل من الاستهلاك والتقادم وتكاليف التشغيل ونوعية المنتج أو الخدمة.

٣ ـ تكلف إعادة الإنتاج reproduction cost لأصل مماثل. ويشترط في هذه الحالة أن يكون في الإمكان إعادة الإنتاج بنفس الكفاءة وباستخدام طرق الإنتاج السائدة حالياً. إذ ليس من المعقول استخدام تكاليف إعادة الإنتاج لأصل لم يعد محل تداول في الأسواق الحالية (مثلاً موديلات سيارات قديمة) لأن هذه التكلفة سوف تفوق بكثير قيمة الأصل لاستخدامات المنشأة ـ value- in- sue.

وفي حالة تعذر الاعتماد على أسعار السوق بأي من الطرق الثلاثة السابقة فيمكن استخدام الأرقام القياسية الخاصة لتعديل التكلفة التاريخية أو الدفترية للأصل. فالأرقام القياسية الخاصة لكل نوع من عناصر الأصول عادة ما تعكس لنا العوامل المؤثرة على تكلفة الإنتاج. وسواء تم تحديد التكلفة الاستبدالية على أساس السوق أو باستخدام الأرقام القياسية الخاصة فإنه تقابلنا مشكلة التقادم الفني technological obsolescence للأصول. ويقصد بالتقادم الفني حالة وجود أصول حديثة تعطي نفس الخدمة الإنتاجية للأصول التي تملكها الوحدة ولكنها بتكاليف تشغيل منخفضة نسبياً. ومن الطبيعي أنه إذا قررت الإدارة إحلال الأصل القديم بأصل جديد فإننا هنا بصدد ما يعرف بالتقادم الكلي. أما إذا اتضح من الدراسة أن القيمة الحالية للوفورات في التكاليف أقل من الاستثمار المطلوب في الأصل الجديد فإن ذلك معناه أن المنشأة سوف تستمر في استعمال الأصل القديم. ويعتبر قرار الإبقاء على

الأصل القديم رغم وجود أصل أكثر تطوراً منه دليلاً على وجود ما يعرف بالتقادم الجزئي par-tial obsolescence.

ومن المعروف أن المعالجة المحاسبية للتقادم تقضي باستبعاد التكلفة الدفترية للأصل المتقادم من عناصر المركز المالي وتحميلها كخسائر غير عادية في قائمة الدخل. أما فيما يتعلق بالتقادم الجزئي فهناك اختلاف في الرأي. والسؤال الذي يثار في هذا الشأن هو الآتي: هل تحتسب التكلفة الاستبدالية وقسط الاستهلاك الدوري على أساس أحدث التقنيات المتاحة في السوق، أم على أساس التقنية التي تستخدمها المنشأة بالفعل؟ فهناك من يرى احتساب التكلفة الاستبدالية وقسط الاستهلاك الدوري على أساس التقنية التي تستخدمها فعلاً المنشأة في تاريخ إعداد القوائم المالية. ويعتمد هذا الرأي على أن الأرقام المحاسبية يجب أن تمدنا بتقييم للأداء الفعلي وليس أي افتراضي آخر[1]. إلا أن هذا الرأي يعتبر إلى حد ما نظرة ضيقة لمفهوم تقييم الأداء إذ أن التحليل المحاسبي هنا سوف يكون قاصراً على أثر القرارات الإدارية التي تم اتخاذها في الماضي دون أي إشارة عن مدى قدرة المنشأة على الاستمرار في ظل وسائل الإنتاج التي تستخدمها حالياً.

ومن ناحية أخرى يلاحظ أن ظهور أصول من نوع متطور في الأسواق سوف يؤدي إلى خفض القيمة السوقية للأصول القديمة وبحيث تصبح تكلفة الوحدة من المنتج (سلعة أو خدمة) - بما في ذلك قسط الاستهلاك - متساوية في ظل استخدام أو عدم استخدام الأساليب المتطورة. ومن الطبيعي أن هذا التخفيض في القيمة السوقية للأصول القديمة يعتمد على فرض كفاءة السوق وهو أمر منطقي ولذلك يلزم أن يؤخذ في الاعتبار عند تحديد التكلفة الاستبدالية للأصول المتقادمة جزئيا. ويؤدي بنا هذا المنطق إلى رأي آخر ينادي باحتساب قسط الاستهلاك طبقاً لنموذج التكلفة الاستبدالية على أساس أفضل الوسائل الانتاجية المتاحة في السوق وليس على أساس مستوى التقنية التي تعمل بها فعلاً الوحدة المحاسبية[1].

---

(1) Edger O. Edwards and Philip W. Bell, The Theory and Measurement of Business Income, Los Angeles, Calif. University of Press, 1961, p. 271.

(2) F.K. Wright, «Depreciation and Obsolescence in Current Value Accounting», Journal of Accounting Research, Autumn, 1965, p. 175.

.ولا شك أن هذا الرأي يعتبر أفضل من سابقه وذلك نظراً لأن أرقام الدخل المحاسبي في هذه الحالة سوف يكون لها قدرة تنبؤية عن القدرة الايرادية للمنشأة في المدى الطويل:

«..indicate what the firm can expect to earn in the long run if it continues to follow its present general policies»[1].

والمثال التالي يوضح لنا كيفية احتساب أثر التقادم الجزئي على التكلفة الاستبدالية.

لنفرض أنه قد حدث تقادم تكنولوجي بالنسبة لأحد المصانع التي تمتلكها الوحدة المحاسبية. وفيما يلي البيانات الخاصة بأثر التقادم الجزئي على اقتصاديات هذه الوحدة المحاسبية:

	الأصل القديم	الأصل الحديث
التكلفة الأصلية	١٤٠٠٠٠٠ دينار	٢٠٠٠٠٠٠ دينار
التكلفة الاستبدالية قبل ظهور الأصل الحديث	١٠٥٠٠٠٠	
العمر الانتاجي للأصل	١٠ سنوات	١٠ سنوات
العمر المتبقي للأصل القديم	٥ سنوات	
الانتاج السنوي	٢٠٠٠٠٠ وحدة	٢٠٠٠٠٠ وحدة
التكلفة المتغيرة	٩٠٠, دينار للوحدة	٥٠٠, دينار للوحدة
تكلفة رأس المال	١٠٪	١٠٪

ولتحديد أثر التقادم الجزئي نبدأ بحساب قسط الاستهلاك السنوي للأصل الجديد وذلك باتباع طريقة الدفعة السنوية بمعدل ١٠٪ لمدة ١٠ سنوات:

٢٠٠٠٠٠٠ ÷ ٦,١٤٤٥٧ = ٣٢٥٤٩١ دينار

ولما كانت الوفورات المتوقعة في التكاليف المتغيرة

(٩٠٠, - ٥٠٠,) × ٢٠٠٠٠٠ = ٨٠٠٠٠ دينار

فإن قيمة الاستهلاك الموازية للأصل القديم على ضوء هذا التطور التكنولوجي

٣٢٥٤٩١ - ٨٠٠٠٠ = ٢٧٥٤٩١ دينار

ولما كان العمر الانتاجي المتبقي للأصل القديم يبلغ ٥ سنوات فإن التكلفة الاستبدالية

(1) Philip E. Meyer, Applied Accounting Theory, 1980 op. cit p. 372.

تساوي حاصل ضرب الدفعة السنوية بمعدل ١٠٪ لمدة خمسة فترات من الاستهلاك السنوي:

٢٧٥٤٩١ × ٣,٧٩٠٧٩ = ٩٣٠٦٠٥ دينار

هذه التكلفة الاستبدالية المحتسبة - ٩٣٠٦٠٥ - هي في حقيقة الأمر تمثل نقطة تعادل الأصل القديم مع الأصل المتطور وبالتالي فإن قيمة التقادم الجزئي يمكن حسابه على أساس الفق بين التكلفة التاريخية وبين التكلفة الاستبدالية المحتسبة:

١٠٥٠٠٠٠ - ٩٣٠٦٠٥ = ١١٩٣٩٥

ويمثل هذا التقادم الجزئي خسائر الحيازة طبقاً لنموذج التكلفة الاستبدالية.

مفاهيم الدخل طبقا للنموذج: أوضحنا فيما سبق أن الاتجاه الغالب في معالجة مكاسب (خسائر) القوة الشرائية للعناصر النقدية هو اعتبار هذه المكاسب إن وجدت - من مكونات الدخل الدوري ولكن يشترط دائماً الافصاح عنها بصورة منفردة وبعد رقم ربح النشاط الجاري. أما بالنسبة لمكاسب (خسائر) الحيازة الخاصة بالأصول غير النقدية فتعتبر من أهم القضايا الجدلية التي يثيرها نموذج التكلفة الاستبدالية. ومن المعروف أن مكاسب الحيازة هذه إما أن تكون مكاسب حيازة حقيقية real أي صافية من أثر التضخم net of inflation أو مكاسب حيازة نقدية monetary holding gains أي ناتجة عن التغير في المستوى العام للأسعار fictitious. وهنا نجد اجماع على معالجة مكاسب الحيازة النقدية على أنها تسويات رأسمالية capital adjustments وبالتالي يجب ألا يكون لها تأثير على رقم الربح الدوري للوحدة المحاسبية.

أما بالنسبة لمكاسب (خسائر) الحيازة الحقيقية فهناك ثلاث معالجات محاسبية بديلة:

١ - اعتبار مكاسب (خسائر) الحيازة الحقيقية الخاصة بالفترة، وسواء كانت محققة realized أو غير محققة unrealized، من مكونات الدخل الدوري. وينتج عن هذه المعالجة مفهوم للدخل يمكن تعريفه بأنه الدخل القابل للتحقق earning power income.

٢ - اعتبار مكاسب (خسائر) الحيازة الحقيقية المحققة realized portion of real holding gains فقط من مكونات الدخل الدوري. وينتج عن هذه المعالجة مفهوم للدخل يمكن تعريفه بأنه «الدخل المحقق» realized income.

٣ ـ اعتبار مكاسب (خسائر) الحيازة الحقيقية الخاصة بالفترة، وسواء كانت محققة أو غير محققة، تسويات لرأس المال بقائمة المركز المالي وبالتالي لا تعتبر بالمرة من عناصر الدخل الدوري. وينتج عن هذه المعالجة مفهوم للدخل يمكن تعريفه بأنه «الدخل القابل للتوزيع» Distnbutable income.

ولعله من الواضح أن المفهوم الأول للدخل يعتبر أكثر المفاهيم الثلاثة اقتراباً من المفهوم الاقتصادي وذلك لأنه يعترف بمكاسب (خسائر) الحيازة الخاصة بالفترة بالكامل وفي حينها ضمن عناصر الدخل الدوري. ولذلك يعرف هذا المفهوم أيضاً بالدخل الاقتصادي[2]. ويعتبر الافصاح الكامل والمتزامن عن مكاسب (خسائر) الحيازة في قائمة الدخل اشارة إلى أن القدرة الإيرادية للمنشأة سوف تزداد في المستقبل وبالتالي زيادة القدرة التنبؤية للأرقام المحاسبية. ويعتمد هذا المنطق على أن وجود مكاسب الحيازة يقوم دليلاً على ازدياد الطلب الفعال على المنتج (المنتجات) الذي تستخدم هذه الأصول غير النقدية في انتاجه. إلا أنه من ناحية أخرى يمكن الاعتراض على هذا التبرير على أساس أن الأصول الانتاجية الخاصة بالمنشأة غالباً ما تستخدم أيضاً بمعرفة منشآت أخرى وفي مجالات نشاط متباينة، وبالتالي فإن ازدياد تكلفتها الاستبدالية في الأسواق لن يكون له بالضرورة انعكاسات على دخل المنشأة بالذات. ومن ناحية أخرى قد يكون ارتفاع التكلفة الاستبدالية للأصول ناتجاً عن عوامل احتكارية تتعلق بجانب العرض ومن الطبيعي أن مثل هذه العوامل بطبيعتها عوامل مؤقتة وليس من المتوقع استمرارها في المدى الطويل[1].

أما بالنسبة للمفهوم الثاني فواضح أنه يعتبر أكثر اتفاقا مع مبدأ التحقق المحاسبي وبالتالي يمكن اعتباره مفيداً في مجال تقييم الأداء. وأخيراً نجد أن المفهوم الثالث يعطينا مقياساً مفيداً في مجال تحديد سياسة التوزيعات الملائمة للوحدة المحاسبية وبالتالي يساعد في عمل التنبؤات الخاصة بحجم وتوقيت التدفقات النقدية المتوقعة في المستقبل. وفيما يلي مثال يوضح لنا الأثر المقارن لهذه المعالجات المختلفة لمكسب الحيازة على قائمة الدخل المحاسبية.

---

(1) ibid. p. 372.

(2) Lawrence Revsine, «The Theory and Measurement of Business Income, A Review Article» The Acccounting Review, April 1981, pp. 342 - 354

وفي المثال التالي تجد قائمة المركز المالي كما تظهر في ١٩٨١/١٢/٣١ وقائمة الدخل عن السنة المنتهية في ١٩٨٢/١٢/٣١ وذلك طبقاً لنموذج التكلفة التاريخية. كذلك تجد بيانات عن تغيرات الأسعار خلال السنوات ١٩٨٠، ١٩٨١، ١٩٨٢. ولنفرض أن الأصول الثابتة قد تم شراؤها في ١/١/١٩٨٠ وأن عمرها الانتاجي يقدر بسبع سنوات وبدون قيمة تخريدية. أما المخزون من البضاعة فقد تم شراؤه خلال عام ١٩٨١. افترض أيضاً أن المبيعات كانت نقدية بالكامل وأنه ليس هناك عمليات أخرى خلاف تلك الواردة في قائمة الدخل.

قائمة المركز المالي في ١٩٨١/١٢/٣١

الأصول

نقدية		١٥٠٠٠
مخزون سلعي		١٥٠٠٠
أصول ثابتة	٢٨٠٠٠	
ناقصاً: مجمع الاستهلاك	٨٠٠٠	٢٠٠٠٠
إجمالي الأصول		٥٠٠٠٠

الخصوم

سندات (٥٪)	١٠٠٠٠
رأس مال الأسهم	٢٠٠٠٠
أرباح محتجزة	٢٠٠٠٠
اجمالي الخصوم	٥٠٠٠٠

قائمة الدخل عن الفترة

المنتهية في ١٩٨٢/١٢/٣١

الايرادات		١٥٠٠٠
مصروفات التشغيل		
تكلفة البضاعة المباعة	٦٠٠٠	
الاستهلاك	٤٠٠٠	١٠٠٠٠
دخل النشاط الجاري		٥٠٠٠
فوائد السندات		٥٠٠
الدخل الصافي		٤٥٠٠

	١٩٨٠	١٩٨١	١٩٨٢
الرقم القياسي العام للأسعار	١٠٠	١٠٥	١١٠
الرقم القياسي الخاص بالمخزون السلعي	١٠٠	١١٠	١٢٠
الرقم القياسي الخاص بالأصول الثابتة	١٠٠	١٠٢	١٠٥

وباستخدام هذه البيانات يمكن اعداد قائمة الدخل طبقاً للمفاهيم الثلاثة وذلك على النحو التالي:

أولا: الدخل القابل للتوزيع:

	التكلفة التاريخية	معامل التحويل	التكلفة الاستبدالية
الايرادات	١٥٠٠٠	-	١٥٠٠٠
مصروفات التشغيل			
تكلفة المبيعات	٦٠٠٠	$\frac{١٢٠}{١١٠}$	٦٥٤٥
الاستهلاك	٤٠٠٠	$\frac{١٠٥}{١٠٠}$	٤٢٠٠
اجمالي المصروفات	١٠٠٠٠		١٠٧٤٥
دخل النشاط الجاري	٥٠٠٠		٤٢٥٥
مصروفات أخرى			
فائدة القرض	٥٠٠		٥٠٠
خسائر القوة الشرائية	-		٢٩٢
الدخل الصافي	٤٥٠٠		٣٤٦٣

ويلاحظ أن خسائر القوة الشرائية للنقود قد تم حسابها على أساس رقم قياسي عام يمثل القوة الشرائية للمنشأة وليست القوة الشرائية العامة وذلك كما يلي:

$$\frac{\frac{105}{100}\times 20000 + \frac{120}{110}\times 15000}{\frac{100}{110}\times 15000 + 2000} - \frac{\frac{102}{100}\times 2000 + \frac{110}{110}\times 15000}{\frac{100}{110}\times 15000 + 2000}$$

= ٥,٨٤٪

وتعرف هذه الطريقة بطريقة بوش Paache في تركيب الأرقام القياسية. وقد طبقت هذه الطريقة باستخدام الهيكل الاستثماري الخاص بالمنشأة - هيكل الأصول. ويمثل أسعار سنة الأساس مرجحة بهيكل الأصول في نهاية عام ١٩٨١، أما البسط فيمثل أسعار سنة ١٩٨١ و١٩٨٢. وباستخدام الزيادة في الرقم القياسي لأسعار الأصول التي تحتفظ بها المنشأة نحصل على مكاسب القوة الشرائية للنقود كما يلي:

٥٠٠٠ × ٥,٨٤٪ = ٢٩٢

ويلاحظ مما سبق أن مفهوم الدخل القابل للتوزيع يأتي متفقا مع مفهوم الشخصية المعنوية المستقلة Entity وذلك نظراً لأنه يحقق المحافظة على رأس مال المنشأة في صورة طاقة إنتاجية. لاحظ أيضاً أنه لم يتم التفرقة بين مكاسب الحيازة الحقيقية والنقدية أو مكاسب الحيازة المحققة وغير المحققة. السبب في ذلك هو أنه طبقاً لمفهوم الدخل القابل للتوزيع هذه المكاسب تعتبر تعديلاً لرأس المال وبالتالي ليس لها تأثير على قائمة الدخل.

ثانياً: الدخل المحقق:

	التكلفة التاريخية	معامل التحويل	التكلفة الاستبدالية
الإيرادات	١٥٠٠٠	-	١٥٠٠٠
مصروفات التشغيل			
تكلفة المبيعات	٦٠٠٠	١٢٠ / ١١٠	٦٥٤٥
الاستهلاك	٤٠٠٠		٤٢٠٠
اجمالي المصروفات	١٠٠٠٠	١٠٥ / ١٠٠	١٠٧٤٥
دخل النشاط الجاري	٥٠٠٠		٤٢٥٥
مصروفات وإيرادات أخرى			
فائدة القرض	٥٠٠		٥٠٠
خسائر القوة الشرائية			٢٣٨
مكسب (خسائر) الحيازة المحققة			
البضاعة المباعة			(٢٦٠)
الاستهلاك			٢٠٠
الدخل الصافي	٤٥٠٠		٣٥٧٧

ويلاحظ على هذه القائمة ما يلي:

١ ــ التغير في الأسعار النسبية للمخزون تم حسابه كما يلي:

$$\frac{١٢٠ - ١١٠}{١١٠} - \frac{١١٠ - ١٠٥}{١٠٥} = ٤,٣٤\%$$

وبالتالي فإن مكاسب (خسائر) الحيازة بالنسبة للبضاعة المباعة:

$$٦٠٠٠ \times ٤,٣٤\% = ٢٦٠$$

٢ ــ التغير في الأسعار النسبية للأصول الثابتة تم حسابه كما يلي:

$$\frac{٥}{١٠٠} - \frac{١٠}{١٠٠} = -٥\%$$

وبالتالي فإن مكاسب (خسائر) الحيازة بالنسبة للاستهلاك:

$$٤٠٠٠ \times -٥\% = -٢٠٠$$

كما يمكن التوصل لنفس النتيجة عن طريق مقارنة الاستهلاك طبقاً للتكلفة التاريخية المعدلة والاستهلاك على أساس التكلفة الاستبدالية:

$$٤٢٠٠ - (٤٠٠٠ \times \frac{١١٠}{١٠٠}) = ٤٢٠٠ - ٤٤٠٠ = -٢٠٠.$$

ويلاحظ أيضاً أن الرقم النهائي «Bottom Line» للدخل طبقاً هذا المفهوم سوف يتفق مع الدخل طبقاً لأساس التكلفة التاريخية المعدلة. إلا أنه لازال هناك اختلاف جوهري حيث يختلف هيكل قائمة الدخل ومدى الإفصاح عن مكونات الرقم النهائي. كذلك يمكن القول أن الدخل المحقق مثله مثل الدخل طبقاً لأساس التكلفة التاريخية المعدلة يتفقان مع وجهة نظر أصحاب المشروع proprietary. السبب في ذلك هو أن صافي الربح الخاص بالفترة يتم تحديده بعد المحافظة على رأس المال في صورة قوة شرائية معينة.

ثالثاً : الدخل القابل للتحقق (الاقتصادي):

	التكلفة التاريخية	معامل التحويل	التكلفة الاستبدالية
الايرادات	١٥٠٠٠	—	١٥٠٠٠
مصروفات التشغيل			
تكلفة المبيعات	٦٠٠٠	$\frac{١٢٠}{١١٠}$	٦٥٤٥
الاستهلاك	٤٠٠٠	$\frac{١٠٥}{١٠٠}$	٤٢٠٠
اجمالي المصروفات	١٠٠٠٠		١٠٧٤٥
مصروفات وايرادات أخرى			
فائدة القرض	٥٠٠		٥٠٠
مكاسب (خسائر) القوة الشرائية	—		٢٣٨
مكاسب (خسائر) الحيازة الحقيقية			
المخزون			(٦٥١)
الأصول الثابتة			٤٠٠
اجمالي			٤٨٧
الدخل الصافي	٤٥٠٠		٣٧٦٨

ويلاحظ على هذه القائمة ما يلي:

١ ـ مكاسب الحيازة القابلة للتحقق realizable على المخزون ثم حسابها كما يلي:

١٥٠٠٠ × ٣,٣٤٪ = ٦٥١

٢ ـ مكاسب الحيازة القابلة للتحقق على الأصول الثابتة تم حسابها على ثلاثة خطوات:

(أ) مكاسب الحيازة لأصول ثابتة مماثلة مستعملة لمدة سنتين:

ـ احسب التكلفة الاستبدالية بعد زيادة الأسعار

٢٨٠٠٠ × ١,٠٥ × $\frac{٥}{٧}$ = ٢١٠٠٠

ـ احسب التكلفة الاستبدالية قبل زيادة الأسعار

$= \frac{٥}{٧} \times ١,٠٢ \times ٢٨٠٠٠$ ٢٠٤٠٠

اجمالي مكاسب الحيازة على الأصول الثابتة ٦٠٠

(ب) حلل مكاسب الحيازة الكلية إلى حقيقية ونقدية. وحيث أن الأسعار الخاصة قد زادت بنسبة ٣٪ (١٠٥ ـ ١٠٢) وأن الأسعار العامة زادت بنسبة ٥٪ (١١٠ - ١٠٥) فإن الزيادة الحقيقية (النسبية) في الأسعار عن عام ١٩٨١ تبلغ - ٢٪.

(وبالتالي يمكن تقسيم مكاسب (خسائر) الحيازة على الأصول الثابتة كما يلي:

مكاسب نقدية (٢٠٠٠٠ × ٠,٠٥)	١٠٠٠
مكاسب حقيقية (٢٠٠٠٠ × -٠,٠٢)	٤٠٠ -
اجمالي	٦٠٠

٣ ـ يلاحظ أيضاً أن مكاسب القوة الشرائية للعناصر النقدية قد تم حسابها على أساس الرقم القياسي العام للأسعار وهو نفس الأساس المستخدم في تحديد الدخل المحقق. ذلك على خلاف الدخل القابل للتوزيع فقد تم احتساب مكاسب القوة الشرائية على أساس الرقم القياسي لأصول المنشأة حتى تأتي النتائج متفقة مع وجهة نظر الشخصية الاعتبارية المستقلة.

مفاهيم المحافظة على رأس المال: لاحظنا فيما سبق أن تعدد المعالجات لمكاسب (خسائر) الحيازة والقوة الشرائية له تأثير على مفهوم الدخل الدوري وأيضاً على مفهوم المحافظة على رأس المال Capital maintenance. في هذا الجزء سوف نتناول المفاهيم المختلفة للمحافظة على رأس المال وذلك لتقييم الصيغ المختلفة لنموذج التكلفة الاستبدالية.

وبصفة عامة يمكن القول أنه هناك ثلاثة مفاهيم أساسية للمحافظة على رأس المال:

١ ـ المحافظة على رأس المال النقدي Financial Capital maintenance.

٢ ـ المحافظة على القوة الشرائية لرأس المال Purchasing power capital maintenance.

٣ ـ المحافظة على الطاقة الإنتاجية لرأس المال Physical or productive capital maintenance.

وطبقاً لمفهوم المحافظة على رأس المال النقدي يتم تحديد الدخل الدوري بعد استرداد رأس المال الأصلي للوحدة المحاسبية معبراً عنه ـ رأس المال ـ في شكل عدد محدد من النقود.

أي أن قياس رأس المال هنا يكون على أساس استخدام وحدات النقد الاسمية Nominal وبالتالي لا يؤخذ في الاعتبار أي من صور التغير في الأسعار ـ عامة، خاصة، نسبية، . ومن الواضح أن المفهوم النقدي لرأس المال هو المفهوم الذي نحصل عليه عند تطبيق نموذج التكلفة التاريخية التقليدي.

أما بالنسبة لمفهوم المحافظة على القوة الشرائية لرأس المال فمن المكن أن يأخذ أحد الصيغ الثلاثة التالية[1]:

- القوة الشرائية العامة General purchasint power
- القوة الشرائية للمساهمين Purchasing power of stockholders
- القوة الشرائية للمنشأة Investment purchasing power of the firm

وتعكس هذه الصيغ الثلاثة طرق مختلفة لتركيب الرقم القياسي العام للأسعار. فاذا تم تحديد الرقم القياسي العام بحيث يأخذ في الاعتبار أسعار كافة السلع والخدمات التي يتم تداولها على مستوى الاقتصاد القوي فإننا في هذه الحالة بصدد قياس للقوة الشرائية العامة للنقود. والمأخذ الجوهري الذي يثار على هذا المفهوم هو أنه يتصف بدرجة من العمومية يصعب معها اعطاء تفسير مفيد للأرقام المحاسبية التي تنتج من تطبيقه. فالأفراد والمشروعات لا يفكرون عادة بمثل هذه المفاهيم العامة المجردة abstract، وإنما عادة ما يفكرون في القوة الشرائية من حيث قدرتهم على تبادل عناصر معينة أو مجموعات عناصر من السلع والخدمات. طبقاً لمفهوم القوة الشرائية العامة يفترض أن دورة الأعمال بالنسبة للمستثمر هي كالآتي:

نقدية ← أصول غير نقدية ← نقدية

وأن النقدية التي ينتهي بها هذا المستثمر هي قوة شرائية عامة تمثل حرية مطلقة في الاختيار من بين كافة السلع والخدمات على مستوى الاقتصاد القومي. لا شك أن هذه نظرة ضيقة جدا لدورة الأعمال ومفهوم المحافظة على رأس المال كما أنها لا تتفق مع فرض الاستمرار سواء من وجهة نظر المستثمر الفرد أو من وجهة نظر المنشأة كوحدة اقتصادية.

---

(1) Eldon S. Hendriksen, Accounting Theory, op-cit, pp. 222-225.

وبالنسبة للصيغة الثانية من صيغ المحافظة على القوة الشرائية لرأس المال فهي تأخذ بوجهة نظر أصحاب المشروع بصفتهم أفراد. فهم النهائي تعظيم قدرتهم على شراء السلع والخدمات الاستهلاكية. الافتراض هنا أن حملة الأسهم يقومون بالاستثمار في الوحدات الاقتصادية وبالتالي التضحية بالاستهلاك العاجل في مقابل توقع زيادة قدرتهم الاستهلاكية في المستقبل. ومن هنا كانت توصية كثير من الباحثين باستخدام الرقم القياسي العام لنفقة المعيشة Cost of living index لتطبيق مفهوم المحافظة على رأس مال الوحدة الاقتصادية.

إلا أن هذه الصيغة من صيغ المحافظة على رأس المال يؤخذ عليها ما يلي:

١ ــ إن المشروعات الكبيرة عادة ما تستمر في مزاولة نشاطها الاقتصادي دون مدة محددة وبالتالي ليس من المتوقع في الظروف العادية توزيع الاستثمارات على أصحاب رأس المال ليتمكنوا من مقابلة نفقاتهم الاستهلاكية.

٢ ــ إن المستثمرين الأفراد عادة لا يقومون بتصفية استثماراتهم بغرض انفاقها في الأغراض الاستهلاكية. إن الوضع العادي أن يمول المستثمر انفاقه الاستهلاكي عن طريق دخله الدوري وليس عن طريق رأس المال.

وترتيبا على ما سبق يمكن القول أن التفسير المنطقي لدورة الأعمال هو كما يلي:

أصول غير نقدية ← نقدية ← أصول غير نقدية

ولا شك أن هذا التفسير يتفق مع فرض الاستمرار وهو ما يتطلب المحافظة على رأس المال من وجهة نظر المنشأة كوحدة اقتصادية. ومن المسلم به أن وجهة نظر المنشأة يتطلب المحافظة على رأس المال في صورة قدر محدد من الاستثمارات. وهنا نجد أن وجهة النظر هذه يمكن تطبيقها بأحد صيغ ثلاث:

١ ــ قدرة المنشأة على اعادة الاستثمار reinvest في الأصول الانتاجية بصفة عامة.

٢ ــ قدرة المنشأة على اعادة الاستثمار في الأصول الانتاجية التي تستخدم في الصناعة التي تنتمي لها هذه المنشأة.

٣ ــ قدرة المنشأة على اعادة الاستثمار في مثل الأصول الانتاجية التي كانت في حوزة المنشأة.

وتتطلب الصيغة الأولى استخدام رقم قياسي عام للسلع الاستثمارية على مستوى

الاقتصاد القومي. والأخذ بهذه الصيغة لا شك يتلاءم مع ديناميكية الحياة الاقتصادية إلا أنه من ناحية أخرى يلاحظ أن المنشآت عادة ما تعيد استثماراتها في نفس مجال الصناعة الذي اكتسبت فيه خبرة ومهارة نسبية. وبالنسبة للصيغة الثانية نجد أنه على الرغم من أنها تعتبر صيغة منطقية إلا أن تطبيقها يثير لنا صعوبات عملية. فكثير من المنشآت تتنوع أنشطتها ومنتجاتها وبالتالي يصعب تحديد صناعة معينة تنتمي لها بصورة قاطعة.

أما عن الصيغة الثالثة فتمثل الصيغة الغالبة والأقرب من الواقع العملي. إذ أن أغلب المنشآت لا تغير من نمط استثمارها الا ببطء وبحذر شديد. ونتيجة لذلك فإنه يمكن القول أن المحافظة على القوة الشرائية لرأس مال المنشأة يتطلب استخدام أرقام قياسية عامة تعبر عن هيكل الاستثمار القائم. ومن ناحية أخرى نجد أن هناك حاجة إلى استخدام كل من مفهومي القوة الشرائية للمستثمر والقوة الشرائية للمنشأة وذلك على أساس أنهما يكملان كل منهما الآخر. فالمحافظة على القوة الشرائية للمنشأة. أمر أساسي لتحديد قدرة المنشأة على اجراء التوزيعات في حين أن المحافظة على القوة الشرائية للمستثمر أمر أساسي لمعرفة مستوى دخله الحقيقي[1].

أما عن المفهوم الثالث من مفاهيم المحافظة على رأس المال، والذي يعرف بمفهوم المحافظة على الطاقة الانتاجية أو رأس المال العيني، فيتطلب استخدام الأرقام القياسية الخاصة لعناصر الأصول أو مجموعات الأصول المختلفة. فمثلاً يستخدم رقم قياسي خاص لتعديل أرقام المخزون السلعي، وآخر خاص لتعديل أرقام الأصول الثابتة، وآخر لتعديل أرقام المصروفات والايرادات الجارية . . وهكذا. طبقاً لهذا المفهوم تعالج التغيرات في أسعار الشراء الخاصة بعناصر الأصول غير النقدية المختلفة على أنها تسويات لرأس المال في قائمة المركز المالي.

وترتيباً على ما سبق نجد أن تطبيق مفهوم المحافظة على القوة الشرائية لرأس المال يمكن التوصل إليه باستخدام نموذج التكلفة التاريخية المعدلة أو استخدام صيغة الدخل المحقق من نموذج التكلفة الاستبدالية. أما بالنسبة لمفهوم المحافظة على الطاقة الانتاجية لرأس المال

(1) Lawrance Revisne and Jerry J. Weygandt, «Accounting for Inflation: The Controversy», The Journal of Accountancy, 1974, pp. 72 - 79.

فيستلزم اتباع صيغة الدخل القابل للتوزيع من نموذج التكلفة الاستبدالية[1].

اما فيما يتعلق بمكاسب (خسائر) القوة الشرائية للعناصر النقدية فعلى الرغم من أن الرأي الغالب هو معالجتها كأحد عناصر الدخل الدوري كما سبق أن ذكرنا، إلا أنه هناك رأي على جانب كبير من الصواب يرى وجوب عدم احتساب مكاسب (خسائر) القوة الشرائية الخاصة بالقروض طويلة الأجل وذلك بغرض المحافظة على رأس المال في صورة طاقة انتاجية ثابتة ـ ويعتمد هذا الرأي على أن حملة السندات عادة ما يأخذون في الاعتبار أثر التضخم المتوقع عند تحديد شروط عقد الاقتراض. وعليه فإن معدل الفائدة يمكن تقسيمه إلى مكونين:

١ ــ معدل الفائدة العادي.

٢ ــ معدل اضافي لمقابلة احتمالات التضخم.

وعليه فإن مكاسب (خسائر) القوة الشرائية لا تتواجد فعلا الا اذا اختلف معدل التضخم الفعلي عن معدل التضخم المتوقع. والمثال التالي يوضح لنا هذه النقطة:

لنفرض أن منشأة معينة تكونت في ١٩٧٩/١٢/٣١. قامت بشراء أصل قيمته ٢٠٠٠ دينار بعمر انتاجي سنتين وبدون قيمة تخريدية وأن تمويل هذا الأصل قد تم مناصفة من رأس مال الأسهم ورأس مال السندات. لنفرض أن السندات تحمل فائدة معدلها ١٥٪ وأن هذا المعدل مكون من معدل عادي ٥٪، ومعدل اضافي لمقابلة التضخم المتوقع ١٠٪. لنفرض أن المبيعات بلغت ٣٠٠٠ دينار وأن معدل التضخم الفعلي في السنة قد بلغ ١٠٪ وأن التكلفة الاستبدالية للأصول الثابتة زادت أيضا بمعدل ١٠٪ وأخيرا افترض أنه قد تم توزيع صافي الدخل السنوي بالكامل.

باستخدام هذه المعلومات تكون قائمة الدخل طبقا لنموذج التكلفة الاستبدالية عن الأعوام ١٩٨٠، ١٩٨١ كما يلي:

---

(1) Paul Rosenfield - A History of Inflation Accounting.- The Journal of Accountancy, September. 1981, pp 95 - 126

	١٩٨٠	١٩٨١
الايرادات	٣٠٠٠	٣٠٠٠٠
المصروفات		
- استهلاك	١١٠٠	١٢١٠
الفائدة على السندات	١٥٥	١٥٥
اجمالي المصروفات	١٢٥٥	١٣٦٥
صافي الدخل	١٧٤٥	١٦١٥

لاحظ من هذه القائمة أن الدخل القابل للتوزيع قد تم احتسابه دون أن نأخذ في الاعتبار مكاسب القوة الشرائية على قرض السندات. ويأتي هذا الاستبعاد متفقاً مع مبدأ المحافظة على رأس المال في صورة طاقة انتاجية. إلا أنه يجدر التنبيه أن مثل هذه المعالجة تعتمد على امكانية تحديد معدلات التضخم المتوقعة وغير المتوقعة. إلا أنه في الامكان اظهار قرض السندات على أساس القيمة السوقية ومعالجة الفرق بين هذه القيمة وبين القيمة التاريخية (الاسمية) للسندات على أنها تسوية لحقوق الملكية المتبقية. هذه المعالجة بالطبع تعتبر تطبيقاً عملياً لمفهوم الدخل القابل للتوزيع وأيضا تأتي متفقة مع مفهوم المحافظة على رأس المال في صورة طاقة انتاجية وأخيرا تعتبر هذه المعالجة أخذا بوجهة نظر المنشأة كوحدة اقتصادية ذات كيان مستقل.

محتويات الكتاب